DAG HELMERS

Kringgående av skattelag

Studier i svensk och utländsk beskattningsrätt

ALMQVIST & WIKSELL · STOCKHOLM

Uppsala. 1956

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41548912_0078

KRINGGÅENDE AV SKATTELAG

Studier i

svensk och utländsk beskattningsrätt

AKADEMISK AVHANDLING

som med tillstånd av Stats- och Rättsvetenskapliga Fakulteten vid Stockholms Högskola för vinnande av juris doktorsgrad framställes till offentlig granskning å Högskolans lärosal B torsdagen den 17 maj 1956 kl. 10 f. m.

AV

DAG HELMERS

JURIS LICENTIAT

Almqvist & Wiksells Boktryckeri AB

UPPSALA 1956

DAG HELMERS

KRINGGÅENDE AV SKATTELAG

KRINGGÅENDE AV SKATTELAG

Studier i

svensk och utländsk beskattningsrätt

AV

DAG HELMERS

ALMQVIST & WIKSELL

STOCKHOLM

Almqvist & Wiksells
BOKTRYCKERI AKTIEBOLAG
UPPSALA 1956

Till min hustru

FÖRORD

Till min lärare professor Seve Ljungman framför jag ett varmt tack för det bistånd han med stor välvilja lämnat mig under arbetet på denna avhandling. I tacksamhetsskuld står jag även till ledamöterna av Stats- och Rättsvetenskapliga Fakulteten vid Stockholms Högskola för beviljade stipendier och för det intresse, som i skilda hänseenden kommit mitt arbete till del.

Avhandlingen har i sin helhet eller till vissa delar genomlästs av flera personer, vilka delgivit mig värdefulla synpunkter. Jur. dr K. G. A. Sandström har genom att bereda mig goda studieförhållanden på Institutet för utländsk rätt i hög grad befrämjat mitt arbete. Till dem, liksom till alla som i övrigt på olika sätt givit mig hjälp vid utarbetandet av avhandlingen, riktar jag ett hjärtligt tack.

Stockholm den 10 mars 1956.

Dag Helmers

FÖRKORTNINGAR

ABL (1910 års)	Lag 14/9 1944 om aktiebolag (lag 12/8 1910 om aktiebolag)
AGF (1914 års)	KF 6/6 1941 om arvsskatt och gåvoskatt (KF 19/11 1914 om arvsskatt och skatt för gåva)
Bet.	Betänkande
Bev.	Bevillningsutskottets betänkande
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch, 1896 (Tyskland)
FT	Förvaltningsrättslig Tidskrift
HD	Högsta Domstolen
J:råd	Justitieråd
KF	Kungl. förordning
KL	Kommunalskattelagen 28/9 1928
KR	Kungl. Kammarrätten
Kvarlf	KF 26/7 1947 om kvarlåtenskapsskatt
NJA (II)	Nytt juridiskt arkiv avd. I (resp. II)
NR	Norsk retstidende
PN	Prövningsnämnden
Prop.	Kungl. proposition
RN	Riksskattenämnden
R:råd	Regeringsråd
RÅ (not.)	Regeringsrättens årsbok (notis i avdelningen för finansdepartementet)
Sf	KF 26/7 1947 om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
Si	KF 26/7 1947 om statlig inkomstskatt
Sif	KF 28/9 1928 om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
Stplf	KF 19/11 1914 ang. stämpelavgiften

SvJT	Svensk juristtidning
SvSkT	Svensk skattetidning
TF	Taxeringsförordning 28/9 1928
TfR	Tidskrift for rettsvetenskap
TI	Taxeringsintendent
TN	Taxeringsnämnden
TO	Taxeringsnämndens ordförande
UfR	Ugeskrift for Retsvæsen

INNEHÅLL

Förord 7
Förkortningar 9
Inledning 15

AVD. I. KRINGGÅENDE AV LAG

Inledande anmärkningar 21
Kap. I. Kringgående av lag. Vissa allmänna synpunkter i utländsk rätt 23
Kap. II. Några i nordisk doktrin framförda synpunkter på kringgående av lag 34

AVD. II. ÖVERSIKT AV UTLÄNDSK BESKATTNINGSRÄTT

Kap. I. Tysk beskattningsrätt 42
Tyskland 42
Tiden före tillkomsten av 1919 års Reichsabgabenordnung 42
Reichsabgabenordnung av den 13 december 1919 . . 47
Doktrin och rättsutveckling efter tillkomsten av 1919 års Reichsabgabenordnung 55
Beskattningsrätt och civilrätt. Tolkning av skattelag 56
Steuerumgehung 81
Österrike 94
Kap. II. Schweizisk beskattningsrätt 96
Beskattningsrätt och civilrätt. Tolkning av skattelag 96
Steuerumgehung 106

Kap. III. Anglosaxisk beskattningsrätt 125
Storbritannien 125
Canada 137
Australien 141
Amerikas Förenta Stater 143

Kap. IV. Fransk beskattningsrätt 170

Kap. V. Nordisk beskattningsrätt 174
Danmark 174
Finland 182
Norge 195

AVD. III. SVENSK BESKATTNINGSRÄTT

Kap. I. Tolkning av skattelag 213

Kap. II. Preliminär avgränsning av vad som enligt svensk rätt förstås med kringgående av skattelag 235
Blandat fång. Gåva och köp 256
Förtäckt utdelning 268
Skenrättshandlingar 288
Bulvanförhållanden 293
Negativ avgränsning av vad som förstås med kringgående av skattelag 302

Kap. III. Lagstiftning mot kringgående av skattelag . . 305
Skattesystemets utformning 306
Skatter tillkomna för att förhindra kringgående . . 313
Skatt på gåva och förmånstagareförvärv 314
Utskiftningsskatt 320
Ersättningsskatt 332
Fondskatt 339
KF om beskattning av vissa kapitalförsäkringar . . 343
Några bestämmelser riktade mot kringgående av skattelag 349
KF om statlig förmögenhetsskatt 349

Överlåtelse av tillgång mellan varandra närstående fysiska eller juridiska personer. Punkt 3 b. av anvisningarna till 29 § KL 370
KF om investeringsskatt 383
KF om investeringsavgift 385
Vinstöverflyttning vid ekonomisk intressegemenskap. 43 § och 57 § 3 mom. KL 388
Några specialbestämmelser i skatteförfattningar av tillfällig natur. Övergångsbestämmelserna till 1945 års uppbördsförordning 396
Dispensinstitutet 411
Ränta eller annan ekonomisk ersättning för erhållen skattekredit 418
Retroaktiv skattelagstiftning 427

Kap. IV. Rättspraxis beträffande några fall av kringgående av skattelag, för vilka särskilda spärregler saknas . . 434
Inkomst av skogsbruk 435
Övergång av äganderätt till mark med växande skog 437
Upplåtelse av avverkningsrätt till skog 452
De s. k. benefika barnreverserna 476
Val av skattesubjekt. Kommanditbolag 483
Kommanditbolag 488

Kap. V. Kringgående av skattelag. Sammanfattning . . 496
Kringgående av skattelag ett tolkningsproblem . . . 500
Lagstiftning mot kringgående av skattelag 509

Källor och litteratur 517

Citerade svenska rättsfall 543

INLEDNING

Den nästan våldsamma expansion, som under 1900-talet ägt rum på beskattningens område, har helt naturligt medfört åtskilliga nya rättsliga spörsmål och samtidigt givit ökad aktualitet åt gamla. Som ett av de mest brännande framträder det snart klassiska problemet om hur kraven på rättssäkerhet och effektivitet samtidigt skola tillgodoses inom skatteväsendet. För lagstiftaren innebär detta väsentligen att söka så utforma lagreglerna, att de icke kunna kringgås men ändå möjliggöra för de skattskyldiga att förutse konsekvenserna i beskattningshänseeende av planerade eller vidtagna åtgärder. Dessa i och för sig klart definierade rättspolitiska önskemål resa en mängd specialfrågor av juridisk natur, vilka i hög grad kommit att skjutas i förgrunden inom den skatterättsliga debatten under senare år. Rättsskipningens uppgift har därvid naturligen också dragits in i diskussionen.

Vid denna avhandlings påbörjande år 1950 framstod såsom en brist, att den svenska debatten fördes utan kontakt med de synpunkter rättsvetenskapen i utlandet har att lägga på problemet kringgående av skattelag. Den första uppgiften bedömdes då vara att ställa det utländska materialet till förfogande. Angelägenheten härav och av en svensk undersökning i ämnet underströks av att den besynnerliga figuren »skatterättslig skentransaktion», som visserligen redan på 1930-talet gjort sin entré, alltmer trängt sig fram i rampljuset och vållat ohägn. Behovet av en undersökning markerades sedermera genom tillkallandet av 1953 års skatteflyktskommitté. Genom direktiven för kommittén har frågan om införandet och ut-

formningen av »ett mer allmänt hållet stadgande om hur skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder skall bedömas»[1] definitivt uppförts på skattelagstiftningens dagordning.

Avhandlingen är disponerad på följande sätt. En översikt av skilda synpunkter, som anlagts på det allmänna problemet kringgående av lag, upptages i Avd. I. Redogörelse för vissa främmande länders beskattningsrätt i avseende å kringgående av skattelag lämnas härefter i Avd. II. Slutligen innehåller Avd. III en undersökning av svensk beskattningsrätt — doktrin, lagstiftning och rättspraxis.

Undersökningen av svensk skattelagstiftning och rättspraxis har begränsats till sådana delar av beskattningsrätten, där problemet kringgående av skattelag framträder mest markant och där frekvensen av kringgående åtgärder är hög. Detta är framför allt förhållandet på inkomst- och förmögenhetsbeskattningens område, men även i fråga om beskattningen av arv, kvarlåtenskap och gåva är problemet icke oväsentligt. Berörda delar av beskattningsrätten ha också kommit att bliva belysta av en omfattande rättspraxis, och någon motsvarighet därtill finnes icke beträffande t. ex. konsumtionsskatterna. Undersökningen kommer därför att i huvudsak begränsas till skatter på inkomst, förmögenhet, arv, kvarlåtenskap och gåva. Utom ramen falla frågor rörande procederet och uppbörden.

Vidare komma allenast de interna svenska beskattningsreglerna att göras till föremål för studium. Mellan Sverige och vissa länder ingångna avtal för undvikande av dubbelbeskattning utgöra en viktig del av skattelagstiftningen men ha icke kunnat upptagas till behandling. En undersökning av sådana problem skulle, även om den i och för sig kunde lämna material för intressanta jämförelser, förutsätta en diskussion av

[1] Statsrådsprotokollet över finansärenden den 30 juni 1953.

bl. a. vissa internationellt-privaträttsliga spörsmål[2], något som emellertid skulle föra för långt.

Slutligen må anmärkas, att en begränsning av undersökningen gjorts till 1900-talets skattelagstiftning. Den huvudsakliga anledningen härtill är, att problemet kringgående av skattelag kommit att tilldraga sig nämnvärt intresse först under detta sekel och framför allt efter det första världskrigets slut.

---

[2] Ang. sambandet mellan internationell dubbelbeskattning och internationell privaträtt, se t. ex. Wengler, s. 3 ff.

AVDELNING I

Kringgående av lag

Inledande anmärkningar

I utländsk doktrin har problemet kringgående av lag ägnats stort intresse, och i en rad avhandlingar har spörsmålet närmare diskuterats. Särskilt i tysk litteratur har problemet granskats ingående och belysts genom rättshistoriska återblickar, som sträckt sig ända tillbaka till den klassiska romerska rätten.

Den rättsvetenskapliga diskussionen i de nordiska länderna har icke på samma sätt tagit upp frågan om kringgående av lag såsom ett särskilt rättstillämpningsproblem. I stället ha, framförallt under senare år, metoderna för lagtolkning behandlats helt allmänt och utan begränsning till speciella frågeställningar såsom exempelvis den här föreliggande.

I avsaknad av en svensk framställning av de skilda meningar, som framförts beträffande kringgående av lag, skall i förevarande avdelning lämnas en kortfattad översikt härav med sikte främst på utländsk doktrin. Avsikten med redogörelsen är att skapa en bakgrund för dels en närmare genomgång av utländsk rätts och doktrins ställningstaganden till kringgående av skattelag och dels den speciella undersökningen av kringgående av skattelag, sådant detta problem behandlats i svensk lagstiftning, rättstillämpning och doktrin. Den följande redogörelsens uppläggning och omfattning betingas av det antydda ändamålet.

Efter den allmänna översikten av utländsk rätt kommer den nordiska diskussionen i ämnet att i korthet refereras.

Vad angår den följande framställningens omfattning må framhållas, att fullständighet icke eftersträvats. Bland annat göres icke någon undersökning av den klassiska romerska rät-

ten och ej heller skola här återgivas de skilda uppfattningar, som framträtt rörande vad de romerska juristerna ansett eller icke ansett. Vidare åsyftas icke en fullständig eller sammanhängande idéhistorik. Såsom ovan nämnts skall den förevarande avdelningen allenast tjäna såsom bakgrund för den följande undersökningen av kringgående av skattelag.

KAPITEL I

Kringgående av lag. Vissa allmänna synpunkter i utländsk rätt

Såsom inledningsvis antytts kommer i det följande icke någon fullständig redogörelse att lämnas för de olika meningar, som under skilda tider uttalats om problemet kringgående av lag, och för någon självständig undersökning av t. ex. den klassiska romerska rätten är ej heller plats i den följande översikten.

Äldre tyska författare[1] ha i sina undersökningar i regel utgått från den romerska rättens ståndpunkt. Även under senare år ha framställningar i ämnet anknutits till den romerska rätten. Sålunda har t. ex. Wackernagel[2], som särskilt tagit upp frågan om kringgående av skattelag, berört romersk rätt. Han har därvid utgått från Rotondis undersökningar[3] och konstaterar, att bland de romerska juristerna funnos anhängare av två skilda uppfattningar rörande vad som vore att förstå med kringgående av lag. Såtillvida rådde enighet, att in fraudem legis agere ansågs innebära ett handlande i överensstämmelse med lagens bokstav samtidigt som det stred mot lagens mening. Åsiktsmotsättningarna gåvo sig emellertid tillkänna i fråga om vad som skulle förstås med lagens bokstav

[1] Bl. a. följande författare ha i specialavhandlingar närmare behandlat den romerska rätten i förevarande hänseende: Barthelmes, s. 8 ff., Hoffmann, s. 21 ff. och 32 ff., Magen, s. 22 ff., Pfaff, s. 20 ff., samt Walz, s. 19 ff.

[2] Framför allt i Die Steuerumgehung und ihre Verhütung unter besonderer Berücksichtigung des schweizerischen Rechts.

[3] Rotondis arbete Gli atti in frode alla legge nella dottrina romana.

respektive mening. Å ena sidan uttalades, att lagens bokstav var dess omedelbara ordalydelse och sententia legis lagens genom tolkning framkomna mening. Gentemot denna uppfattning hävdades, att med verba legis skulle förstås den tolkade ordalydelsen och med lagens mening dess ratio legis. Sammanfattningsvis skulle de två meningsriktningarna kunna sägas innebära följande. Med in fraudem legis agere avses enligt den ena uppfattningen en åtgärd, som visserligen icke strider mot den rena ordalydelsen men väl mot lagens genom tolkning utvunna mening. Varje försök till kringgående skulle stranda på en extensiv tolkning, eftersom lagens mening förutsättes kunna utvinnas ur dess ordalydelse. Enligt den andra åsikten är agere in fraudem legis ett handlande, vilket samtidigt som det står i överensstämmelse med den uttolkade lagen strider mot ratio legis. En bristande överensstämmelse mellan lagens ord och dess ratio skulle enligt sistnämnda åsikt endast kunna avhjälpas genom lagstiftning.

Wackernagel (1949) ansluter sig i sin framställning till Vetsch's (1917) definition av kringgående av lag.

»Umgehung des Gesetzes ist ein Vorgehen, das nicht direkt gegen eine gesetzliche Bestimmung verstösst, aber doch den Zweck einer solchen vereitelt.»[4]

Wackernagel hävdar för sin del att allenast om kringgående av lag uppfattas på sätt Vetsch angivit är problemet av rättsvetenskapligt intresse.[5] Denna uppfattning rörande innebörden av kringgående av lag är numera enligt Wackernagel den förhärskande.[6]

Efter denna presentation av problemställningen synes det lämpligt att behandla gränsdragningen mellan kringgående

---

[4] Vetsch, s. 12.
[5] Wackernagel, s. 14.
[6] Wackernagel, s. 15.

och skenrättshandlingar, vilken tilldragit sig särskild uppmärksamhet inom obligationsrätten.

Spörsmålet huruvida kringgåendehandlingar äro att anse såsom *skenrättshandlingar* har behandlats av flertalet av de författare, som ägnat intresse åt kringgående av lag. Vissa äldre författare uppfattade antingen skenrättshandling som en förutsättning för kringgående av lag eller kringgåendehandlingar som skenrättshandlingar.[7]

Fuchs (1923) anser för sin del, att kringgående faller under begreppet »Rechtsbetrug», vilket han i systematiskt hänseende karakteriserar på följande sätt:

»Dieser ist nicht da, wo von Verboten und verbotenen Geschäften, verbotenen Zwecken, vom contra legem facere gehandelt wird, sondern da, wo vom falschen Schein, von Vorspiegelung in Tatbeständen, von Scheingeschäften, Scheinhändeln im weitesten Sinn, die Rede ist.»[8]

Enligt Fuchs erfordras därför allenast en förnuftig tillämpning av »eine ausgebildete Scheingeschäftslehre» för att komma till rätta med kringgående av lag.[9] Såsom framgår av Fuchs' nyss citerade uttalande uppfattar han simulation i en mycket vid bemärkelse, något som han också uttryckligen angiver.[1] Numera synes skenrättshandling givas en mer begränsad innebörd. I detta sammanhang är det tillräckligt att hänvisa

---

[7] Såsom företrädare för en dylik uppfattning bruka Savigny och Thöl nämnas. Jfr även av Magen anförd litteratur, s. 34.

[8] Fuchs, s. 71. Följande uttalande av Fuchs, s. 14, är vidare betecknande för hans uppfattning:

»Wer demonstrativ gewisse Worte des Gesetzes in der Mund nimmt und sich dabei etwas anderes denkt, als das Gesetz im Sinn hat, simuliert das vom Gesetze Gemeinte oder steht einem Simulanten wenigstens insofern gleich, als er Erklärungen abgibt, die geeignet sind, den wahren Charakter seiner (Willens-) Meinung, seiner Absicht, zu verbergen.»

[9] Fuchs, s. 71.

[1] Jfr Helbling, s. 39, och Vetsch, s. 14 f.

till 117 § BGB[2] och 18 Art. Bundesgesetz über Obligationenrecht (Schweiz)[3].

Motsatt uppfattning, nämligen att kringgående av lag och skenrättshandling äro väsensskilda, omfattas av det övervägande antalet rättsvetenskapsmän som behandlat frågan.[4] Walz (1938) anmärker sammanfattningsvis, att sist angivna ståndpunkt numera intages i tysk, schweizisk, italiensk, engelsk och fransk rätt.[5]

Av särskilt intresse är att konstatera, att Desbois och även andra företrädare för uppfattningen att kringgåendeavsikt är ett väsentligt kriterium på kringgående — l'école subjectiviste — mycket kraftigt understryka skillnaden mellan kringgående och skenrättshandlingar.[6]

Skillnaden mellan kringgående och simulation ligger enligt flertalet författare däri, att en kringgåendehandling alltid är allvarligt menad under det att simulation förutsätter motsatsen. Skenrättshandling innebär enligt Kahn[7] (1919) ett hemlighållande av vad som faktiskt förevarit under det att kringgående »operiert mit einer falschen Unterordnung des Tatbestandes unter den Rechtsbegriff, den sie unrichtig deutet». Den (eller de) handlande vill att den vidtagna handlingen skall äga den faktiska och rättsliga innebörd, som handlingens form angiver. Varje moment i en kringgåendehandling är alltså baserad på en allvarligt menad viljeyttring, och handlingens följder i rättsligt hänseende äro åsyftade. Uteslutet är däremot

[2] Jfr Palandt, s. 84.

[3] Jfr Guhl, s. 94.

[4] Barthelmes, s. 20 ff., Desbois, s. 38 ff., Helbling, s. 33 och 38, Korth, s. 9 och 43, Ligeropoulo, s. 31 ff., Magen, s. 35, Maday, s. 34 ff., Nees, s. 15, Ruedin, s. 14, Wackernagel, s. 19, Walz, s. 53 f., samt Vetsch, s. 12 ff. Vissa författare äro något oklara i sina formuleringar i detta hänseende, se härom Vetsch, s. 16 f.

[5] Walz, s. 54, som hänvisar beträffande schweizisk rätt till Vetsch, italiensk rätt till Ferrara, Rotondi och Ottolenghi samt fransk rätt till Desbois och Ligeropoulo.

[6] Desbois, s. 38 ff.

[7] Kahn, s. 11.

icke enligt vissa författare att en skenrättshandling kan utgöra täckmantel för en kringgående handling.[8]

Uppfattas kringgående av lag såsom artskild från skenrättshandling reser sig det praktiska problemet rörande vilka medel som stå till buds för att förhindra kringgående. Av naturliga skäl har rättstillämpningen sökt sig fram på olika vägar för att omintetgöra kringgåendeförsök. Att så skett behöver icke innebära ett direkt avståndstagande från den uppfattningen att den bästa metoden är lagstiftning. Den översikt, vilken nedan lämnas över de skilda metoder som diskuterats i detta sammanhang, utgår ifrån olika uppfattningar om vad kringgående av lag egentligen är. Början göres med den meningsriktning, som hävdar att kringgåendehandlingar äro ogiltiga. I anslutning därtill skall en redogörelse lämnas för uppfattningen att kringgående av lag är att anse såsom »eine besondere Rechtsfigur». Därefter komma mer eller mindre generella tolkningsmetoder att beröras.

Åtskilliga försök ha gjorts för att finna stöd för den meningen att en kringgåendehandling är en *nullitet*. Därvid har särskilt i tysk rätt — förutom att ogiltigheten skulle följa direkt av en allmän och självklar rättsgrundsats[9] — anförts, att handlingen såsom stridande mot goda seder är ogiltig. Att så någon gång kan vara fallet[1] innebär emellertid ingalunda att kringgåendehandlingar alltid kunna sägas strida mot goda seder.

Enligt en annan meningsriktning, som vunnit större anslutning, strider kringgående mot *tro och heder*. Helbling (1929) framhåller beträffande civilrättsliga mål, att den schweiziske domaren för bekämpande av kringgående kan använda en teleologisk tolkningsmetod ävensom en analogisk lagtillämpning och att därvid grundsatsen om tro och heder

[8] Se t. ex. Hoffmann, s. 25, Maday, s. 36, och Neff, s. 26.

[9] Walz, s. 58. Jfr Windscheid, s. 321, och Dernburg, s. 59.

[1] Jfr Helbling, s. 96 ff., och Palandt, s. 118.

utgör ett beaktansvärt rättesnöre.[2] Vad särskilt angår kringgående av skattelag har betydelsen av rättsgrundsatsen om tro och heder hävdats såsom ett vapen mot kringgående.[3]

Några författare ha vid sina försök att definiera kringgående av lag hävdat, att kringgående förutsätter en *avsikt* hos den eller de handlande. Sålunda framhåller Barthelmes (1889), att en av förutsättningarna för kringgående är »die rechtswidrige Absicht, d. h. die Absicht, dem Zwang, den ein Rechtssatz ausüben will, sich zu entziehen».[4] Denna förutsättning ligger enligt hans mening redan i själva den romerskrättsliga beteckningen in fraudem facere.[5] Barthelmes drager därav följdriktigt den slutsatsen, att saknas avsikt föreligger icke något kringgående »auch wenn er (der Rechtssatz) durch die Handlung umgangen ist».[6] Vad angår bevisfrågan uttalar Barthelmes, att krav på »strikter Beweis der Absicht» icke kan uppställas »da es sich um einen inneren Vorgang handelt, der von den Parteien nicht ausdrücklich kundgegeben wird».[7] Domaren kan emellertid enligt Barthelmes av omständigheterna lätt utläsa om kringgåendeavsikt förelegat.[8]

Pfaff (1892), en av de främsta företrädarna för l'école subjectiviste, finner liksom Barthelmes stöd hos den romerska rätten då han hävdar, att kringgående av lag bl. a. förutsätter

---

[2] Helbling, s. 105.

[3] T. ex. Becker. Se vidare redogörelserna nedan för de olika ländernas beskattningsrätt.

[4] Barthelmes, s. 8, där den romerska rätten åberopas till stöd för att begreppet kringgående förutsätter förhandenvaron av en den handlandes avsikt. Barthelmes, s. 23, betecknar agere in fraudem legis sammanfattningsvis som »dolose Verletzung eines zwingenden Rechtssatzes seinem Sinne, nicht aber seinem Wortlaut nach, die ermöglicht wird durch die fast unvermeidliche Unzulänglichkeit des Gesetzeswortes, den rechtlichen Gedanken völlig wiederzugeben».

[5] Barthelmes, s. 8.

[6] Barthelmes, s. 10.

[7] Barthelmes, s. 11.

[8] Barthelmes, s. 11.

»rechtswidrige Absicht».[9] Efter en undersökning av en serie fall finner Pfaff, att »das in fraudem legis agere beruht immer auf einer absichtlich falschen wörtlichen Interpretation, d. h. es lässt sich immer auf eine solche zurückführen».[1] Pfaff angiver som medel mot kringgående *»den Satz der Gleichstellung»*, vilken innebär, att likhetstecken sättes mellan in fraudem legis agere och contra legem agere.[2] Vad Pfaff förstår med beteckningen kringgående av lag skall sålunda omintetgöras med hjälp av »Gleichstellung». Det är att märka att han hävdar, att det lagrum, vilket i det enskilda fallet åsyftas skola kringgås, icke omedelbart är tillämpligt utan först genom förmedling av »Gleichstellung». Pfaff anser, att »der Satz der Gleichstellung» historiskt sett har framvuxit ur extensiv lagtolkning[3] samt att dylik lagttolkning eller analog lagtillämpning i det enskilda fallet kan leda fram till samma resultat som följer av »dem Satz der Gleichstellung».[4]

Sammanfattningsvis kan sägas, att såväl Barthelmes som Pfaff närmast uppfattat kringgående av lag som »eine besondere Rechtsfigur». De ha arbetat med vad som brukar kallas ett juridiskt kringgåendebegrepp, vilket genom kravet på kringgåendeavsikt är något väsentligt annat och framför allt mer begränsat än t. ex. Vetsch's ovan återgivna definition av kringgående av lag. Den av bl. a. Vetsch uttalade meningen, att avsikt icke är en förutsättning för kringgående, synes emellertid alltmer ha vunnit erkännande.[5]

Antecknas må att »der Satz der Gleichstellung» även kommit till uttryck i lagstiftning. Den sachsiska BGB av år 1865 innehöll sålunda följande stadgande i 80 §:

[9] Pfaff, s. 83 f. Pfaff förklarar vidare, s. 85, »dass es nicht auf den durch die Tathandlungen erreichten Effekt ankommt, sondern, dass alles von der Absicht des Handelnden abhängt».

[1] Pfaff, s. 156 f.

[2] Pfaff, s. 161 f.

[3] Pfaff, s. 20.

[4] Pfaff, s. 19 f.

[5] Se t. ex. Vetsch, s. 217, som uppräknar åtskilliga författare.

Zur Umgehung eines Gesetzes vorgenommene Handlungen sind einem offenen Zuwiderhandeln gleichzuachten.[6]

Behovet av ett juridiskt kringgåendebegrepp har framhållits även i modernare litteratur. Maday (1941) anser, att ett sådant begrepp kan vara nödvändigt för att täppa till luckor i lagen i de fall, där andra möjligheter icke stå till buds.[7] För en tillämpning av en särskilt utbildad rättsregel för omintetgörande av kringgåendeförsök åberopar Maday bl. a. praxis inom den schweiziska beskattningsrätten.[8] I detta sammanhang må märkas, att även vissa författare, som taga avstånd från kravet på kringgåendeavsikt, framhålla att förhandenvaron av kringgåendeavsikt äger betydelse ur bevisningssynpunkt.[9]

Inom fransk doktrin finnas företrädare för såväl l'école subjectiviste som l'école objectiviste. Den förra meningsriktningen företrädes av Desbois[1] (1927) och den senare av Ligeropoulo[2] (1928). Desbois anser för sin del, att kringgåendehandlingen är en nullitet.[3]

Bland de metoder, som förordats för omintetgörande av kringgåendeförsök, må vidare nämnas den särskilt i tysk rätt uppmärksammade »*Methode der Umdeutung*». Denna metod har även anvisats i lagstiftning, och såsom exempel därpå nämnes 6 § i 1894 års tyska lag om avbetalningsköp, vari stadgades att lagen skulle äga tillämpning jämväl å avtal, »welche darauf abzielen, die Zwecke eines Abzahlungsgeschäfts in einer anderen Rechtsform, insbesondere durch mietweise Überlassung der Sache, zu errcichen».[4] Sitt mest pregnanta

[6] Cit. från Walz, s. 64.

[7] Maday, s. 27.

[8] Maday, s. 42.

[9] Jfr Nees, s. 13.

[1] Desbois, s. 11.

[2] Ligeropoulo, s. 48 ff.

[3] Desbois, s. 62 ff.

[4] Walz anför flera exempel på tyska lagrum, där »der Satz der Umdeutung» kommit till uttryck, s. 65 f.

uttryck har detta betraktelsesätt fått i 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung, till vilken bestämmelse framställningen återkommer.[5] Walz (1938) har sammanfattat innebörden av »die Methode der Umdeutung» på följande sätt.

»Ein Verhalten, das ohne unmittelbar eine Rechtsvorschrift zu verletzen, unter Verwendung an sich rechtlich zulässiger Gestaltungsmittel gegen den Zweckgedanken einer solchen Vorschrift verstösst (Gesetzesumgehung), ist in eine dem wirtschaftlichen Gesamtsachverhalt entsprechende rechtliche Gestaltung umzudeuten.»[6]

Värdet av denna metod består enligt Walz däri att densamma icke leder längre än vad som erfordras för att bekämpa kringgående.[7]

Vetsch finner liksom flertalet moderna författare, att kringgående av lag är ett tolkningsproblem. Denne författare ser i den teleologiska tolkningsmetoden lösningen på detta problem samtidigt som han betonar att domaren måste göra halt »vor den Schranken, welche sich aus der Fassung des Gesetzes ergeben; diese kann der Gesetzgeber ändern, nicht der Richter».[8] Wackernagel finner, att det ofta är tveksamt om en åtgärd strider mot »eine sinngemässe Auslegung einer gesetzlichen Bestimmung» eller icke, samt — om så icke är fallet — mot ratio legis, vilken icke täckes av ordalydelsen.[9] Även med en teleologisk lagtolkning nås enligt Wackernagel icke alla fall, varför analogien tillgripes, vilken han emellertid avvisar. Denne författare anser nämligen analog lagtillämpning icke vara en tolkningsmetod, eftersom lagen är orden och icke sententia legis.[1]

»Evasion of an Act of Parliament» har i Storbritannien icke

---

[5] Se nedan, s. 50 ff.
[6] Walz, s. 67.
[7] Walz, s. 67.
[8] Vetsch, s. 288. Jfr Helbling, s. 76.
[9] Wackernagel, s. 14 f.
[1] Wackernagel, s. 17 f.

ägnats större uppmärksamhet annat än som ett problem inom beskattningsrätten, även om företeelsen dykt upp på andra rättsområden och uppfattats såsom ett problem av allmän tolkningskaraktär.[2]

Problemet kringgående av lag förlorar sitt intresse genom uppställande av en sådan tolkningsregel, som propagerades av nationalsocialisterna under 1930-talet. Enligt deras mening skulle »die nationalsozialistische Weltanschauung» vara ledstjärnan för domstolarnas lagtillämpning.[3] Tesen »Gemeinnutz vor Eigennutz» utgjorde därvid en av grundtankarna.[4] Betecknande är att dessa idéer först kommo till uttryck i skattelagstiftningen.[5]

Enighet torde råda därom, att kringgående av lag har aktualitet inom alla rättsområden.[6] Problemet är sålunda icke begränsat till civilrätten även om detsamma i doktrinen framför allt behandlats i anknytning till denna disciplin. Vad särskilt angår kringgående av förvaltningsrättsliga regler må nämnas, att spörsmålet ägnats uppmärksamhet av åtskilliga författare bl. a. Wackernagel[7] och Walz[8]. Dessa rättsvetenskapsmän ha icke givit uttryck åt annan mening än att kringgående av förvaltningsrättsliga regler skall bedömas i likhet med vad som bör ske inom t. ex. civilrätten.[9] Uppmärksammas bör i detta sammanhang att icke blott enskilda

---

[2] Odgers, Craies on statute law, s. 72 ff. Se vidare under »Evasion» i Stroud's Judicial Dictionary of words and phrases.

[3] Walz, s. 86. Jfr förarbetena till 1919 års Reichsabgabenordnung och den följande utvecklingen, nedan, s. 49.

[4] Walz, s. 85.

[5] Walz, s. 85. Sålunda hade första stycket 1 § Steueranpassungsgesetz av år 1934 följande lydelse: Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen.

[6] Jfr Barthelmes, s. 39, Neff, s. 27, Wackernagel, s. 19, och Vetsch, s. 305.

[7] Wackernagel, s. 19 ff.

[8] Walz, s. 39 f.

[9] Wackernagel, s. 20.

utan även myndigheter kunna vidtaga handlingar innebärande ett kringgående av lag.

Redan här må anmärkas att vissa författare hävda, att kringgående av skattelag däremot icke är att uppfatta allenast som ett specialfall av kringgående av lag[1] utan ställer problem av annan art än kringgående av t. ex. civilrättsliga bestämmelser. Vad särskilt tysk rätt angår finna flera författare, att »Steuerumgehung» enligt den nedan ingående behandlade 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung[2] på grund av det subjektiva rekvisitet skiljer sig från kringgående av lag. Såsom företrädare för denna meningsriktning kan Korth (1933) nämnas. Denne författare definierar kringgående av lag sålunda:

»Gesetzumgehung ist jede (bewusste oder unbewusste) Zuwiderhandlung gegen den in einem zwingenden Gebots- oder Verbotsgesetz zum Ausdruck gekommen Willen des Gesetzgebers.»[3]

Följdriktigt avvisar han påståendet att »Steuerumgehung» är identisk med eller ett specialfall av kringgående av lag.[4]

Denna korta översikt ger vid handen, att kringgående av lag har uppfattats som antingen ett lagtolkningsproblem eller ett speciellt rättsinstitut. Mellan dessa ytterligheter finnas olika varianter. Den förstnämnda meningsriktningen synes alltmer ha vunnit erkännande. Åsikten att kringgåendehandlingen är »eine besondere Rechtsfigur» har emellertid sitt intresse särskilt för beskattningsrättens vidkommande, i det att en viss tendens kan förmärkas till att medgiva en betydande frihet inom detta område vid tolkningen icke blott av skattelag utan även av rättshandlingar, då dessa tillkommit för att vinna skattelättnad.

---

[1] Jfr nedan, s. 85 och 114.
[2] Se nedan, s. 50 ff.
[3] Korth, s. 18.
[4] Korth, s. 20.

KAPITEL II

Några i nordisk doktrin framförda synpunkter på kringgående av lag

Även i nordisk doktrin har kringgående av lag framför allt uppmärksammats i samband med spörsmålet om rättshandlingars giltighet. Ekström finner för sin del att uttrycket »kringgå lag» är ologiskt, enär en rättshandling antingen är stridande mot lagen eller ej och något däremellan ej gives.[1]

Enligt Ussing är spörsmålet ett lagtolkningsproblem, som framför allt uppstår där ett visst ekonomiskt resultat kan nås på flera vägar och där lagen spärrar en eller några av dessa.[2] Kravet på ett subjektivt rekvisit kan enligt denne författare icke uppställas, men han finner dock att parternas avsikt mången gång kan vara av betydelse.[3] Såsom exempel på lagstiftning mot kringgående nämner Ussing bl. a. 5 § 1922 års Lov om Afgift af Arv og Gave[4] och anför i anknytning därtill:

»I saadanne Tilfælde er det klart, at Loven skal anvendes ikke blott paa Forhold, der omfattes af dens Ord, men ogsaa paa visse andre, der kan siges at være en Omgaaelse af Loven. Hvor mange Tilfælde man i Kraft af disse Bestemmelser skal indrage under Loven, maa navnlig bero paa, hvad de reale Hensyn kræver.»[5]

---

[1] Ekström, s. 658 f. Jfr Ussing, s. 235, och Lassen, TfR 1917, s. 49.
[2] Ussing, s. 235.
[3] Ussing, s. 236.
[4] Se nedan, s. 179.
[5] Ussing, s. 234.

Från dansk doktrin må ytterligare erinras om Lassens karaktäristik av kringgående av lag:

»Begrebet Lovens Omgaaelse ved Formueretshandeler bestemmes altsaa som Parternas Forsøg paa at vinde Domstolene for en Bogstavfortolkning ved istedetfor det af Forbudslovens Ord omfattede Retsforhold at vælge et andet ikke af Lovens Ord men af dens Mening omfattet Forhold i det Haab derved at gaa fri for Forbudslovens Forskrifter. At dette Forsøg ikke bør lykkes, er klart.»[6]

Denne författare har starkt understrukit artskillnaden mellan skenrättshandlingar och kringgående av lag.[7]

Arnholm uppfattar kringgående av lag som en fråga om tolkning av lag för att avgöra hur långt lagens förbud sträcker sig.[8] Denne författare sammanfattar svårigheterna vid tolkningen på följande sätt:

»Man kan ikke engang si generelt at et forhold rammes hvor det tar sikte på å nå det samme økonomiske resultat som en forbudt transaksjon. Oftest vil det nok være slik; men det kan hende att forbudet er rettet mot formen og fremgangsmåten, ikke mot den økonomiske realitet.»[9]

Svensk doktrin har icke ägnat problemet kringgående av lag någon större uppmärksamhet. I framställningar av civilrättsliga ämnen påträffas ibland uttrycket kringgående av lag utan angivande av vad som därmed avses. Nial har i en uppsats »Om förvärv i strid mot legala förbud» omnämnt »det stora problemet om bedömningen av avtal i syfte att kringgå lag» och därvid hänvisat till Ussing.[1]

För att förhindra kringgående av förvärvsförbud i fråga

---

[6] Lassen, UfR 1890, s. 617. Till denna uppfattning ansluter sig Vinding Kruse, s. 1141 f.

[7] Lassen, UfR 1890, s. 609 ff., Lassen, s. 162, och Lassen, TfR 1917, s. 47 f.

[8] Arnholm, s. 248.

[9] Arnholm, s. 248.

[1] Nial, TfR 1936, s. 33 och noten.

om fast egendom, har 1925 års bulvanlagstiftning tillkommit. Denna lagstiftning har till ändamål att göra reglerna om förvärvsförbud effektiva och sålunda att täppa till en lucka, som den s. k. Norrlandslagen 1906 och dess efterföljare lämnat öppen.[2] Emellertid har i förarbetena till denna bulvanlagstiftning det allmänna spörsmålet om kringgående av lag icke närmare behandlats.[3]

I föregående kapitel har omnämnts vad som i tysk rätt betecknas som »die Methode der Umdeutung», och som exempel därpå har anmärkts den tyska lagen om avbetalningsköp.[4] Den svenska lagen om avbetalningsköp uppvisar i 1 § andra stycket ett motsvarande stadgande. Emellertid uppfattas detta allenast som en erinran om att t. ex. i hyreskontraktets form förklädda köpeavtal jämväl falla under lagen.[5] Något behov finnes icke i svensk rätt av en särskild metod av nyssnämnda art för att komma fram till detta resultat.[6]

För svensk civilrätts del synes det allmänna problemet kringgående av lag icke ha ställts såsom en fråga om en särskild rättsregel[7], vilket tyder på att kringgående av lag uppfattas såsom ett spörsmål om lagtolkning. Svensk förvaltningsrätt synes ej heller ha uppfattat kringgående av lag som annat än ett tolkningsproblem. Vad slutligen angår de senaste årens livliga svenska debatt om lagtolkning har denna ej anknutit till begränsade problem såsom det här avhandlade. Godkännes på civilrättens område en allmän teleologisk tolkningsmetod skapas å andra sidan ett fastare underlag för bedömande av de tolkningsproblem, som kringgående av lag där medföra.

---

[2] Grönfors, Bulvanköp av fast egendom, SvJT 1956.

[3] NJA II 1925, s. 296 ff., jfr prop. 62/1906, s. 20 f. och 27. Jfr även *NJA 1955 s. 449.*

[4] Se ovan, s. 30.

[5] Eklund—Nordström, s. 23.

[6] Jfr Almén, s. 11.

[7] Jfr *NJA 1949 s. 589.*

AVDELNING II

Översikt av utländsk beskattningsrätt

I förevarande avdelning lämnas redogörelse för viss utländsk beskattningsrätt i avseende å problemet tolkning av skattelag. Utöver det allmänna tolkningsproblemet beröres särskilt spörsmålet om kringgående av skattelag ävensom skenrättshandlingar och vad därmed förstås i beskattningshänseende. I anslutning härtill upptages jämväl frågan om beskattningsrättens förhållande till civilrätten. Vad särskilt angår förekommande lagstiftning mot kringgående behandlas densamma framför allt ur rättstekniska synpunkter. Ett fullständigt återgivande av det stora antal specialklausuler i skilda lagar och författningar, som förekommer, lämnas icke.

Anmärkas må att de utländska skattesystemen uppvisa nationella särdrag i väsentliga hänseenden och i allmänhet äro resultat av relativt långa tillblivelseprocesser. Betydande svårigheter uppstå därför vid försöket att fånga de tankegångar, vilka genomsyra ett främmande lands beskattningsregler och deras tillämpning. Den skatterättsliga litteraturen är också mycket skiftande såväl till kvalité som till omfattning, och förarbetena till lagstiftningsåtgärder på det skatterättsliga området äro mångenstädes knapphändiga och ofta föga systematiska. Det går vidare icke att värja sig för intrycket, att skattelagstiftningen i avseende å de frågor, som här intressera, ofta mer har tycke av improviserade åtgärder för att lösa uppdykande problem än konsekvent genomarbetade system. Även detta är en omständighet, som försvårar en undersökning på förevarande område. Slutligen må här erinras om att beskattningsrätten framträtt som självständig juridisk disciplin först under detta århundrade; ett förhållande som tillsammans med

seklets hittillsvarande oroliga historia icke minst i fråga om världsekonomien förklarar beskattningsrättens dagsläge.

Det försök som i det följande göres att tränga in i vissa utländska skattesystem i det hänseende, varom i detta arbete är fråga, måste bliva trevande och resultatet därav ofullständigt men torde dock såsom en bakgrund för undersökningen av svensk beskattningsrätt vara av värde.

Rörande använda utländska källor må nämnas, att förutom den finansrättsliga litteraturen har ett stort antal kommenterande framställningar utnyttjats. En genomgång av de olika ländernas offentliga utredningar och parlamentstryck har företagits i begränsad omfattning.

I svensk litteratur förekomma upplysningar rörande de utländska rättssystemens ställningstaganden till de spörsmål, som här intressera, synnerligen sparsamt. Ljungman[1] och Sandström[2] synas vara de enda som berört utländsk doktrin på förevarande område.

De redogörelser för utländsk beskattningsrätt, vilka lämnats i svenska offentliga utredningar, omfatta i det övervägande antalet fall allenast ett återgivande av lagstiftningens innehåll på ett visst område och beröra endast undantagsvis tillämpningsfrågor. I de äldre årgångarna av ET ävensom i SvSkT finnas åtskilliga översikter av utländsk skattelagstiftning, men även dessa äro väsentligen begränsade till lagreferat.

Vad angår omfattningen av de följande redogörelserna har denna huvudsakligen bestämts av vad respektive lands rätt och doktrin ha att bjuda i fråga om de inledningsvis angivna frågeställningarna. Tillgången på litteratur har naturligen i vissa fall också varit avgörande. Språksvårigheter ha även medfört en begränsning i det att den finskspråkiga litteraturen endast i ringa omfattning kunnat utnyttjas.

[1] Ljungman, s. 13 ff. och 21 f.

[2] Sandström, s. 255 f. och 263 ff.

De snabba förändringarna på beskattningsrättens område ha medfört att undersökningen i huvudsak begränsats till lagstiftning tillkommen före ingången av år 1955.

Översikten i denna avdelning är disponerad enligt följande: Kap. 1. Tysk beskattningsrätt (Tyskland och Österrike); Kap. 2. Schweizisk beskattningsrätt; Kap. 3. Anglosaxisk beskattningsrätt (Storbritannien, Canada, Australien samt Amerikas Förenta Stater); Kap. 4. Fransk beskattningsrätt samt Kap. 5. Nordisk beskattningsrätt (Danmark, Finland och Norge).

KAPITEL I

Tysk beskattningsrätt

TYSKLAND

Kringgående av skattelag, »Steuerumgehung», har i Tyskland tagits upp till diskussion tidigare än i något annat land, och diskussionen har förts på ett principiellt plan till skillnad från vad som i allmänhet varit fallet annorstädes. Den följande framställningen har därför gjorts relativt utförlig.

Inom beskattningsrättens allmänna del har spörsmålet om beskattningsrättens förhållande till civilrätten varit den i Tyskland dominerande frågeställningen, vilken av många rättsvetenskapsmän även anses innesluta problemet kringgående av skattelag. Rättsutvecklingen kan i viss mån beskrivas såsom beskattningsrättens fortgående frigörelse, och redogörelsen nedan har i stort disponerats efter denna linje. Det inledande avsnittet behandlar doktrin och rättstillämpning före 1919 års Reichsabgabenordnung, vars förarbeten och innebörd såvitt angår tolkning samt kringgående av skattelag upptaga det följande avsnittet. Mot bakgrunden därav redogöres för diskussionen om beskattningsrätt och civilrätt samt tolkning av skattelag. Särskild uppmärksamhet fästes vid det skatterättsliga bedömandet av skenrättshandlingar och förtäckt utdelning samtidigt som »die wirtschaftliche Betrachtungsweise», »die Typenlehre» och »die Organtheorie» beröras. Efter denna tämligen brett lagda skildring av doktrin, lagstiftning och rättspraxis följer avsnittet med rubriken »Steuerumgehung».

Tiden före tillkomsten av 1919 år Reichsabgabenordnung

För den tyska beskattningsrätten innebar tillkomsten av 1919 års Reichsabgabenordnung en omvälvning, och denna författning kan även sägas utgöra utgångspunkt för den följande tidens omfattande rättsvetenskapliga forskning, som medförde

beskattningsrättens frigörande från civilrätten samt dess utveckling till en självständig disciplin.[1] Den skatterättsliga litteraturen före 1920-talet består av kommentarer, och systematiska framställningar av beskattningsrättens allmänna del saknas.[2]

Vissa allmänna spörsmål inom beskattningsrätten behandlades emellertid redan i början av 1900-talet. Sålunda uppmärksammades vissa frågor sammanhängande med beskattningsrättens ställning till civilrätten. Den gängse uppfattningen synes ha varit, att civilrättsliga begrepp och institut vid användning inom beskattningsrätten alltid bibehöllo sin enligt civilrätten givna innebörd.[3] Såsom det främsta uttrycket för denna inställning brukar framhållas bedömandet i beskattningshänseende av inkomst från illegal verksamhet. Bland de författare som behandlat problemet märkes särskilt Popitz.[4] Han har med utgångspunkt från de sedliga ideal, vilka en kulturstat genom sitt rättssystem söker främja och som i BGB kommit till uttryck bl. a. i stadgandena om osedliga och otillåtna handlingars ogiltighet, tagit upp frågan huruvida sistnämnda rättsregel skall äga giltighet även på beskattningens område. Från Popitz' sammanfattning av rättspraxis[5] kan antecknas, att Reichsgericht tillämpade den civilrättsliga grundsatsen i beskattningsmål[6] under det att Oberverwaltungsgericht i Preus-

[1] Lion, Wirtschaftsbegriffe, s. 132, anmärker, att beskattningsrätten tidigare uppfattades som »ein 'dem Privatrecht gewissermassen aufgepfropftes Sondergebiet' des allgemeinen Verwaltungsrechts». Det inskjutna citatet är hämtat från Hensel, Dogmatik, s. 242.

[2] Se t. ex. Fuistings arbete Die preussischen direkten Steuern, vol. 4, med titeln »Grundzüge der Steuerlehre», som mycket ytligt tangerar vissa allmänna spörsmål. Jfr Balls översikt av förkrigslitteraturen, Ball, Einführung, s. 65 f.

[3] Se t. ex. Ball, Grundriss II, s. 38, och Jahn, s. 17, och vidare nedan, s. 59.

[4] Popitz behandlar frågeställningen i en uppsats »Die Ideale im Recht und das Steuerrecht», Archiv des öffentlichen Rechts, årg. 1921.

[5] Popitz, s. 132 ff.

[6] Ruedin, s. 12, betecknar denna inställning såsom »naiver Rechtsrealismus».

sen sökte — utan att uppställa någon annan regel — att i vissa fall genom tolkning nå en mer tillfredsställande lösning i beskattningshänseende. Såsom exempel på det anförda kan nämnas[7], att Oberverwaltungsgericht icke beskattade inkomst av bordellrörelse såsom sådan, dock att dylik inkomst ansågs skattepliktig, därest bordellinnehavarinnan ägde den fastighet, vari verksamheten bedrevs. Inkomsten beskattades därvid såsom avkastning av fastighet. Att inkomsten av bordellrörelsen icke gjordes till föremål för beskattning såsom rörelseinkomst hade enligt Popitz[8] sin grund mindre uti allmänna principiella överväganden[9] än i tolkning av begreppet rörelse, vilket icke ansågs omfatta osedlig eller annan otillåten verksamhet.[1] Moti-

[7] Popitz, s. 132 ff. Jfr Ball, Grundriss II, s. 38.

[8] Popitz, s. 132. Se även Ball, Grundriss II, s. 38.

[9] Jfr dock av Potthast, s. 2, citerade utslag samt även Fuisting, s. 186, som framhåller att dylik beskattning icke ägde rum »weil der Staat durch die Besteuerung einer verbotenen oder unsittlichen Thätigkeit mit seinen Zwecken und Gesetzen in Widerspruch treten würde».

[1] I ett utslag av den 5 maj 1898 definierade Oberverwaltungsgericht (Preussen) begreppet rörelse i beskattningsavseende på följande sätt:

»Als Gewerbe im Sinne des Gewerbesteuergesetzes gilt jede mit der Absicht auf Gewinnerzielung unternommene, selbständige, berufmässige und erlaubte Tätigkeit, welche sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Es genügen also keineswegs diejenigen objektiven Merkmale, welche eine Tätigkeit als Gewerbebetrieb im gewerbepolizeilichen Sinne erscheinen lassen; sondern es muss für den gewerbesteuerlichen Gewerbebegriff als wesentlich entscheidendes subjektives Merkmal der Gewinnzweck hinzutreten, also die Absicht des Unternehmers, aus dem Betriebe, aus der Tätigkeit, die den Gegenstand des Unternehmens bildet, Gewinn zu ziehen.»

Cit. från Ball, s. 43.

Av intresse i detta sammanhang är att konstatera att definitionen icke innebär hänvisning till motsvarande civilrättsliga begrepp. Emellertid ansåg Oberverwaltungsgericht att skattepliktig rörelse »kann niemals dargestellt werden durch Verhalten dem der Staat mit seiner Strafgewalt hindernd und strafend entgegentritt», Ball, s. 44 f.

Beträffande Reichsgerichts praxis, se Ball, s. 33 ff. och 61 ff. Omsvängningen till motsatt uppfattning blev under 1920-talet fullständig, se t. ex. Kratz, s. 853, samt nedan s. 63.

veringen för att beskatta sagda inkomst såsom inkomst av fastighet var enligt Ball[2] den, att innehavet av fastigheten icke i och för sig kunde anses osedligt. Popitz kommer vid sin rättsfilosofiska undersökning fram till att osedlig eller annan otillåten verksamhet bör underkastas beskattning[3], och han finner vidare att de dåvarande skattelagarna icke i och för sig reste hinder för en dylik beskattning[4]. Popitz betraktar sin undersökning såsom ett bidrag till diskussionen rörande det större spörsmålet om den offentliga rättens ställning till civilrätten och anmärker avslutningsvis, att vad som inom ett visst rättsområde fyller alla krav kan om det kritiklöst överföres till ett annat område äventyra »die Ideale im Recht».[5]

Ball har närmare undersökt praxis hos Reichsgericht, Reichsfinanzhof[6] och Oberverwaltungsgericht för att utröna beskattningsrättens förhållande till civilrätten.[7] Undersökningen ger vid handen, att Reichsgerichts rättstillämpning var civilrättsligt inriktad och likaså Reichsfinanzhofs under dess första verksamhetstid.[8] Oberverwaltungsgericht däremot uppfattade de skatterättsliga huvudbegreppen såsom »wirtschaftliche Begriffe» men var ändock helt bunden av civilrättsliga tankegångar.[9]

Beträffande dåtida finansrättslig litteratur anmärker Ball[1],

---

[2] Ball, Grundriss II, s. 38. Se även Popitz s. 136.

[3] Popitz, s. 140, uppställer i motsats till då gällande uppfattning den grundsatsen att »das Besteuerungsrecht des Staats alle Vorgänge und Tatbestände umfasst, soweit sie wirtschaftlich zur steuerlichen Ausnutzung geeignet sind, ohne Rücksicht darauf, ob ihre Form oder ihre Entstehung zivilrechtlich anerkannt oder für das Zivilrecht als richtig anzusehen ist».

[4] Popitz, s. 140 ff.

[5] Popitz, s. 155.

[6] Reichsfinanzhof tillkom år 1918 och övertog taxeringsmålen från Reichsgericht, se vidare härom Ball, s. 81 ff.

[7] Ball, s. 33 ff. och 61 ff.

[8] Ball, s. 68 ff.

[9] Ball, s. 69, och not 1, s. 44 ovan. Se även Nees, s. 30 ff.

[1] Ball, s. 70. Se t. ex. Fuisting, s. 186.

att doktrinen anslöt sig till de högsta domstolarnas civilrättsliga uppfattning.

För kringgående av skattelag, ett problem som många författare anse utgöra en del av spörsmålet om beskattningsrättens ställning till civilrätten, gällde satsen att det är envar obetaget att välja den civilrättsliga form för sitt handlande, som medför den lägsta skatten.[2] Den då härskande rättstillämpningen förhindrade ett verksamt bekämpande av kringgåendeförsök[3], och kringgåendeproblemet var sålunda icke domstolarnas sak att lösa utan var helt en lagstiftarens angelägenhet.[4]

I detta sammanhang kan lämpligen återges ett ofta anfört och mycket omdebatterat rättsfall, Mitropa-fallet. Reichsfinanzhof meddelade sitt utslag i målet den 16 juli 1919, sålunda endast fem månader före promulgationen av Reichsabgabenordnung. Fakta i målet voro i korthet följande. År 1905 bildades ett aktiebolag för bedrivande av gruvdrift. Vid bolagsstämma den 13 maj 1916 beslöts att utsträcka verksamheten till handel med järnvägsmateriel och därmed sammanhängande verksamhet. Bolagets firma ändrades genom bolagsstämmobeslut den 17 oktober 1916 till Mitropa, Aktiengesellschaft für Erwerb und Bewertung von Eisenbahnmaterial. Genom senare stämmobeslut flyttades bolagets säte till Berlin

[2] Se t. ex. Ball, Grundriss II, s. 38, samt Nees, s. 40, där följande citeras ur ett utslag meddelat den 14 december 1899 av Oberverwaltungsgericht i Preussen:

»Keine Gesetzesvorschrift verbietet dem Steuerpflichtigen zwecks Milderung der von ihm zu zahlenden Einkommens- und Ergänzungssteuer Bestandteile seines Vermögens seinen Kindern zu übertragen.»

Enligt Ball, s. 72, stodo domstolarna maktlösa inför de skattebesparingar, vilka följde av fördelning av inkomster och tillgångar mellan familjemedlemmar.

Cassel, s. 159 ff., lämnar vissa upplysningar rörande skilda möjligheter att kringgå i olika tyska delstater utgående värdestegringsskatter, men tager icke upp frågan till principiell diskussion.

[3] Se t. ex. Ball, Grundriss II, s. 38; Ruedin, s. 13 ff., och Hensel, s. 99, som betecknar dåtida tolkning i dessa stycken som formalistisk.

[4] Lion, s. 12.

och firmanamnet ändrades till Mitropa, Mitteleuropäische Schlafwagen- und Speisewagen-Aktiengesellschaft, och bolagets verksamhet angavs såsom »der Erwerb und Betrieb von Schlafwagen, Speisewagen, Luxuswagen und Luxuszügen». Den 24 november 1916 voro samtliga aktier samlade på en hand. Vederbörande myndighet ansåg, att angivna förändringar i stämpelhänseende innebar en »Neugründung» och påförde stämpel. Reichsfinanzhof undanröjde beskattningsåtgärden under framhållande, att Reichsstempelgesetz icke innehöll någon bestämmelse, enligt vilken »Umgehungsgeschäfte so zu versteuern seien, wie das Geschäft, dessen Versteuerung die Beteiligten ersparen wollten».[5]

Lion karakteriserar rättsutvecklingen på beskattningsrättens område fram till 1919 års Reichsabgabenordnung såsom ett uttryck för den till och med första världskrigets slut härskande borgerliga statsuppfattningen.[6] Rättsläget sammanfattas på ett klargörande sätt i följande yttrande av Lion[7]:

»Der Staat erliess Steuergesetze mit genau umschriebenen Steuerpflichten und mit Begriffen, die nach üblicher juristischer Methode genau umgrenzt waren. Diese Gesetze wurden als Teil des öffentlichen Rechts streng ausgelegt. Der Staatsbürger brauchte steuerliche Eingriffe in seine Wirtschaftssphäre nur insoweit zu dulden, wie eine gesetzliche Vorschrift dafür gegeben war. Es stand ihm frei, den Tatbestand des Steuergesetzes zu vermeiden, indem er andere Wege wählte, die wirtschaftlich zum gleichen Ergebnis führten.»

Reichsabgabenordnung av den 13 december 1919

I 1919 års Reichsabgabenordnung, som trädde i kraft den 22 december 1919, finnas två stadganden, 4 och 5 §§, vilka förtjäna den största uppmärksamhet. Förstnämnda författningsrum innehåller en allmän anvisning till ledning för tolkning

[5] Cit. från Rosendorff, s. 46.
[6] Lion, s. 11 ff.
[7] Lion, s. 12.

av skattelag, och 5 § är den även i andra länder än Tyskland mycket omdiskuterade kampparagrafen mot kringgående av skattelag. Framställningen återkommer visserligen nedan till dessa stadganden och därmed sammanhängande frågeställningar, men det synes nödvändigt att redan här lämna en översikt, vilken givits formen av en redogörelse för bestämmelsernas tillblivelse[8] och efter år 1919 tillkommen lagstiftning på detta område.

Vad först angår 4 § erhöll denna — efter en av nationalförsamlingen vidtagen redaktionell ändring[9] — följande lydelse:

Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.

I propositionen framhölls helt allmänt, att den i 4 § givna generella tolkningsanvisningen var oumbärlig för att förhindra felaktiga domslut.[1] Vid utskottsbehandlingen ifrågasattes om icke ett lagfästande av den föreslagna 4 § skulle innebära ett uppoffrande av rättssäkerheten.[2] I anledning därav och av en fråga om 4 § skulle skapa en helt och hållet ny rätt förklarade regeringsexperten och förslagets författare Enno Becker, sedermera Senatspräsident i Reichsfinanzhof, att så icke var fallet, samt gjorde följande, ofta citerade uttalande:

»Es handelt sich vielmehr um einen knappen Ausdruck des Ergebnisses der Rechtsentwicklung, wie solche ihren Niederschlag insbe-

[8] Entwurf der Reichsabgabenordnung, nr 759, Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung 1919, band 338, samt Bericht, nr 1460, des 11. Ausschusses über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung, nr 759, samma samling, band 339.

Rörande vissa detaljspörsmål, se vidare nedan, s. 66 och 87 ff.

[9] Bericht, s. 1387 och 1413. Orden »der durch die Entwicklung begründete Wandel der Dinge und Anschauungen» ersattes och sammandrogos till »die Entwicklung der Verhältnisse».

[1] Entwurf, s. 580.

[2] Bericht, s. 1386 ff.

sondere in der Rechtsprechung des Reichsgerichts auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechtes gefunden hat. Dagegen ist nicht die Rede davon, dass hier etwa die Gedanken der Freirechtschule, insoweit sie den Richter über das Gesetz stellen, verwirklicht werden sollen. Auch der Satz des Schweizerischen Zivilgesetzbuchs, dass der Richter bei Lücken im Gesetze nach der Regel entscheiden soll, die er als Gesetzgeber aufstellen würde[3], darf aus dem § 4 nicht entnommen werden. Die Vorschrift soll dem Richter nur mit allem Nachdrück die Pflicht auferlegen, die in dem Steuerrecht enthaltenen Rechtsgedanken voll zu entwickeln und dabei die Zwecke der Steuergesetze und ihre wirtschaftlichen Tragweiten sowie die jeweilige Gestaltung der Verhältnisse zu berücksichtigen. So soll erreicht werden, was einer unserer grossen Juristen (Bolze) gefordert hat, dass das Urteil sei: 'Gerecht und verständig.'»[4]

Under den nationalsocialistiska eran gjordes visst tillägg till stadgandet samtidigt som detsamma överfördes till 1 § 1934 års Steueranpassungsgesetz.[5] Tillägget innebar, att tolkning skulle ske i en nationalsocialistisk anda. Det må erinras om att i utskottsutlåtandet beträffande 4 § 1919 års Reichsabgabenordnung särskilt framhölls, att ändringar i härskande politisk eller religiös åskådning icke fingo återspeglas i tolkningen.[6]

Stadgandet, 1 § Steueranpassungsgesetz, försett med rubriken »Auslegung», har (Västtyskland, år 1955) följande lydelse:

(1) Die Steuergesetze sind — — — (upphävd) — — — auszulegen.
(2) Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.
(3) Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen.

---

[3] Ang. detta stadgande se Sandström, s. 259.

[4] Bericht, s. 1387.

[5] År 1931 ersattes 1919 års Reichsabgabenordnung av en ny, och 4 § i den gamla överfördes oförändrad till 9 § i den nya författningen.

[6] Bericht, s. 1387. Se vidare t. ex. Mrozek, s. 116.

Stadgandet i 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung hade följande lydelse:

(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.
(2) Ein Missbrauch im Sinne des Abs. 1 liegt vor, wenn
1. in Fällen, wo das Gesetz wirtschaftliche Vorgänge, Tatsachen und Verhältnisse in der ihnen entsprechenden rechtlichen Gestaltung einer Steuer unterwirft, zur Umgehung der Steuer ihnen nicht entsprechende, ungewöhnliche Rechtsformen gewählt oder Rechtsgeschäfte vorgenommen werden, und
2. nach Lage der Verhältnisse und nach der Art, wie verfahren wird oder verfahren werden soll, wirtschaftlich für die Beteiligten im wesentlichen derselbe Erfolg erzielt wird, der erzielt wäre, wenn eine den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen entsprechende rechtliche Gestaltung gewählt wäre, und ferner
3. etwaige Rechtsnachteile, die der gewählte Weg mit sich bringt, tatsächlich keine oder nur geringe Bedeutung haben.
(3) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die getroffenen Massnahmen für die Besteuerung ohne Bedeutung. Die Steuern sind so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Steuern, die auf Grund der für unwirksam zu erachtenden Massnahmen etwa entrichtet sind, werden auf Antrag erstattet, wenn die Entscheidung, die diese Massnahmen als unwirksam behandelt, rechtskräftig geworden ist.

Stadgandets slutliga utformning skiljer sig endast i redaktionella hänseenden från propositionsförslaget.[7]

I propositionen[8] framhölls att 4 § innebar, att myndigheterna vid tillämpningen skulle beakta skattelagarnas syfte och deras ekonomiska betydelse eller snarare innebörd (»wirtschaftliche Bedeutung»)[9], vilket sades överensstämma med då gäl-

[7] Bericht, s. 1388 och 1414.
[8] Entwurf, s. 580.
[9] Ljungman, s. 21, har uppfattat »die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze» såsom »skattelagarnas nationalekonomiska betydelse». Av för-

lande rättstillämpning. Såsom exempel därpå nämndes, att delägarens — företagsledarens — lön icke ansågs såsom rörelseomkostnad vid beskattning av ett G. m. b. H. samt vidare att höga resetraktamenten, som utbetalades till anställda med låga löner, delvis beskattades såsom inkomst. Åtskilliga andra fall kunde emellertid icke hänföras under en sådan tolkningsregel. Beträffande den enligt äldre rätt gällande grundsatsen[1], att det är envar obetaget att förhålla sig så att han har att erlägga minsta möjliga skatt, uttalades följande:

»Das ist grundsätzlich richtig, aber mit einer Beschränkung: als unerlaubt, nicht im Sinne von strafbar, sondern in dem Sinne von gleichgültig für die Besteuerung, muss es gelten, wenn jemand auf Kosten der Gesamtheit eine Steuer dadurch zu seinem persönlichen Vorteil umgehen will, dass er den wirtschaftlichen Erfolg, den das Gesetz mit der Steuer treffen will, durch Missbrauch von Formen des bürgerlichen Rechtes in einer Weise erzielt, die formell nicht unter die Steuer fällt.»[2]

Det sist anförda exemplifieras[3] med bl. a. det fall att i avtal om försäljning av fastighet med inventarier köpeskillingen fördelas mellan fastigheten och inventarierna på sådant sätt, att så liten del som möjligt hänföres till fastigheten i syfte att minska lagfartsstämpeln. Det framhölls att ett sådant fall måhända kunde hänföras under 4 §. Vid rättstillämpningen hade något ingripande icke skett[4], enär man därvid utgått ifrån att någon skenrättshandling icke förelegat, eftersom parterna med hänsyn till stämpelavgiften uttryckligen önskade fördela köpeskillingen på det angivna sättet, men vid beskattningen

---

arbetena framgår emellertid att med uttrycket åsyftas skattelagarnas anknytning till ekonomiska och icke till rättsliga företeelser, jfr nedan s. 66 f.

[1] Se ovan, s. 47.

[2] Entwurf, s. 580.

[3] Entwurf, s. 580.

[4] Görres, s. 29.

kunde enligt vad som framhölls vid utskottsbehandlingen icke en sådan parternas disposition tillåtas bliva avgörande. Även andra exempel angåvos.

Ett missbruk föreligger — framhölls sammanfattningsvis[5] — då

1) kringgåendeavsikt förefinnes,

2) väsentligen samma ekonomiska resultat (»wirtschaftlich wesentlich dasselbe erreicht wird») uppnås som om den skattebelagda transaktionen genomförts, och

3) eventuella nackdelar i rättsligt hänseende, vilka följa av den vidtagna åtgärden, äro av mindre vikt.

Därtill kommer

4) att en ovanlig, mot de ekonomiska förhållandena icke svarande rättsform valts.

Föreligga alla de nu nämnda förutsättningarna är fråga om sådant kringgående, inför vilket beskattningen icke behöver göra halt.[6] Slutligen framhölls, att värdet av detta stadgande väsentligen ligger däri att detsamma avskräcker från försök till kringgående.[7]

I utskottsbetänkandet[8] underströks, att man genom 5 § allenast ville bekämpa ett kringgående genom missbruk av civilrättsliga former och institut. Rätten att välja mellan olika utformningar av en åtgärd så att minsta möjliga skatt följer skulle alltjämt stå öppen enligt utskottets och regeringens uppfattning dock endast »solange die gewählten Formen ein naturgemässer Ausdruck des erstrebten wirtschaftlichen Zweckes sind».

Av intresse är också påpekandet[9] att med användandet av ordet »wirtschaftlich» följer att handlingar, vilka ligga utan-

---

[5] Entwurf, s. 580 f. Rörande de olika rekvisitens vidare utformning i rättspraxis, se nedan s. 87 ff.

[6] Entwurf, s. 581.

[7] Entwurf, s. 581.

[8] Bericht, s. 1387.

[9] Bericht, s. 1388.

för det ekonomiska livet i vedertagen bemärkelse, icke kunna bedömas enligt detta stadgande. Sålunda måste ett äktenskap, även om det ingåtts i syfte att vinna lättnader i arvsskattehänseende, erkännas vid det skatterättsliga bedömandet.

Under utskottsbehandlingen nämnde Becker åtskilliga fall, i avseende å vilka rättstillämpningen dittills icke kunde anses tillfredsställande. Här må allenast återgivas följande exempel. Utomstående förvärva värdelösa aktier i ett bolag, vars verksamhet är nedlagd, i avsikt att igångsätta annan verksamhet och i syfte att undgå Gründungsstempel.[1]

Vad angår rättssäkerhetssynpunkten uttalades följande:

»Die gewaltig wachsenden Steuerlasten vertragen die Ungleichheiten und Ungerechtigkeiten nicht, die aus einer formalistischen Erfassung des Sachverhalts entspringen. Allein das Verlassen der exakten Rechtsformen muss das hohe Gut der Rechtssicherheit gefährden.»[2]

I syfte att tillgodose rättssäkerhetskravet diskuterades följande lydelse:

»Die Steuerpflicht kann nicht dadurch gemildert werden, dass das Gesetz in einer gegen die guten Sitten verstossenden Weise umgangen wird.»[3]

Däremot invändes[4] att någon högre grad av rättssäkerhet icke skulle uppnås med en sådan avfattning av stadgandet. Propositionsförslaget däremot sökte enligt vad som framhölls

---

[1] Jfr Mitropa-fallet, ovan s. 46. Görres, s. 30, hävdar med skärpa, att ett framtvingande av bolagets likvidation och grundandet av ett nytt bolag, vilket skulle bliva följden av en tillämpning av 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung strider mot allt sunt förnuft, samt tillägger: »Warum sollte man ihn (durch Liquidation) wegwerfen? Bloss aus dem einen Grunde ein wirtschaftliches Gut zerstören, damit der Fiskus einen neuen Emissionsstempel verdient?»

[2] Bericht, s. 1388.

[3] Bericht, s. 1388.

[4] Bericht, s. 1388.

i utskottsutlåtandet begreppsmässigt avgränsa vad som strider mot goda seder inom området för kringgående av skattelag.

Slutligen diskuterades ett förslag[5], att rätten att med verkan i beskattningshänseende välja civilrättslig form skulle vara oinskränkt dock med skyldighet för den skattskyldige att efter anmaning visa att den använda formen icke tillkommit i syfte att kringgå skattelagen. Mot vad sålunda förordats gjordes gällande att bevisbördan därigenom skulle omkastas till den skattskyldiges nackdel.

Stadgandet i 5 § upptogs oförändrat i 10 § 1931 års Reichsabgabenordnung men undergick en nedskärning i samband med antagandet av 1934 års Steueranpassungsgesetz, vars 6 § fick följande alltjämt (Västtyskland, år 1955) gällande lydelse:

(1) Durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts kann die Steuerpflicht nicht umgangen oder gemindert werden.
(2) Liegt ein Missbrauch vor, so sind die Steuern so zu erheben wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.
(3) Steuern, die auf Grund der für unwirksam zu erachtenden Massnahmen etwa entrichtet worden sind, werden auf den Betrag, der nach Absatz 2 zu entrichten ist, und auf andere Rückstände des Steuerpflichtigen angerechnet und, soweit eine solche Anrechnung nicht möglich ist, erstattet. Nach Ablauf des Jahrs, das auf die endgültige Feststellung der Unwirksamkeit folgt, kann der Steuerpflichtige die Anrechnung oder Erstattung nicht mehr verlangen.

Skälet för denna ändring var den vunna erfarenheten, att de särskilda bestämningarna av »Missbrauch» i den äldre lagstiftningen voro för snäva samt försvårade tillämpningen.[6] Enligt

[5] Bericht, s. 1388.
[6] Hübschmann m. fl. II, kommentaren till 6 § Steueranpassungsgesetz, s. 1.

Bühler[7] var anledningen vidare den, att endast rättstillämpningen genom avgöranden av konkreta fall kan draga upp gränsen mellan »Steuerersparung» och »Steuerumgehung»[8].

Doktrin och rättsutveckling efter tillkomsten av 1919 års Reichsabgabenordnung

Förslaget till Reichsabgabenordnung var ett enmansverk av Enno Becker, och diskussionen rörande ovannämnda stadganden synes i fackkretsar ha kommit i gång först efter propositionens framläggande. Den rättsvetenskapliga behandlingen av de problem, vilka 4 och 5 §§ 1919 års Reichsabgabenordnung avsetts att lösa, är mycket omfattande och har fört med sig ett livligt meningsutbyte rörande därmed sammanhängande spörsmål såsom beskattningsrättens ställning till civilrätten, tolkningsmetoden »wirtschaftliche Betrachtungsweise» samt schablonmetoder för tillämpningen såsom »die Typisierungsmethode».

Den nedan lämnade översikten börjar med beskattningsrättens förhållande till civilrätten. Med detta såsom bakgrund behandlas vissa tolkningsmetoder. Kringgåendeproblemet och 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung göras därefter till föremål för redogörelse.

[7] Bühler, Steuerrecht I, s. 85.

[8] Hensel, Dogmatik, s. 288, föreslog redan år 1923 följande avfattning av stadgandet:

»I. Wird ein gesetzlicher Tatbestand zur Umgehung eines Steuergesetzes unter Missbrauch von Rechtsgestaltungsmöglichkeiten vermieden, so sind die Steuern so zu erheben, als ob die wirtschaftliche Lage in der ihr angemessenen rechtlichen Gestaltung herbeigeführt worden wäre.

II. Steuern, die auf Grund des Umgehungsgeschäftes bereits erhoben worden sind, werden auf die nach Absatz I zu entrichtende Steuer von Amts wegen angerechnet oder auf Antrag erstattet.»

Hensels motivering är, att en generalklausul, som riktar sig emot kringgående, måste utformas genom användande av obestämda begrepp, varför anledning saknas att använda mer än ett sådant, Dogmatik, s. 287.

Jfr Becker, Bank-Archiv, s. 15, som ej heller är främmande för tanken att första ledet av 5 § skulle varit tillräckligt.

Genom tillkomsten av 1919 års Reichsabgabenordnung skapades såsom redan antytts den tyska beskattningsrättens allmänna del, och ett betydande rättsvetenskapligt arbete nedlades under 1920-talet inom detta område. Som det mest centrala problemet uppfattades beskattningsrättens ställning till civilrätten, och ämnet har av Ball gjorts till föremål för en ingående undersökning i hans år 1924 utgivna arbete »Steuerrecht und Privatrecht». Ball fullföljer därvid den tankegång, som föresvävat Becker[9] i förslaget till Reichsabgabenordnung. Spörsmålet har vidare behandlats av ett flertal författare såsom Bühler, Jahn, Mirbt och Pistorius, vilka i huvudsak ansluta sig till eller i varje fall icke direkt taga avstånd från Beckers ståndpunkt och Balls utveckling därav. Hensel, Lion och Schranil ha givit uttryck för en annan uppfattning. Frågeställningen redovisas också i den finansrättsliga litteraturen efter andra världskriget, men diskussionen har i allmänhet i dessa senare framställningar icke tillförts några nya synpunkter. Bland författare som i nyare arbeten berört spörsmålet

[9] Becker har följande ofta återgivna uttalande i oktobernumret år 1919 av Bank-Archiv, s. 14:

»Das Steuerrecht fusst auf dem Wirtschaftsleben: Vorgänge, Ergebnisse des Wirtschaftslebens bilden die Grundlagen der Besteuerung; besteuert werden soll das Einkommen, das Vermögen, die Vermögensvermehrung, dasjenige, um das ein Erbe reicher wird, der Umsatz, vielleicht auch der Aufwand, der Verbrauch usw. Das sind wirtschaftliche Begriffe. Die Durchführung der Grundgedanken der Steuergesetze bringt es aber mit sich, dass die Steuerpflicht oft nicht an wirtschaftliche Merkmale sondern an gewisse privatrechtliche Tatbestände, z. B. Eigentum, Kauf, Veräusserung geknüpft wird. Das ist nicht zu vermeiden, birgt aber die Gefahr, dass der Zweck der Steuergesetze vereitelt, die Steuer umgangen wird; denn das bürgerliche Recht ist so schmiegsam, dass es leicht ist, die privatrechtlichen Merkmale, die das Gesetz hervorhebt, auf mehr oder minder grösseren Umwegen durch andere Merkmale zu ersetzen, die nach dem Buchstaben des Gesetzes nicht getroffen werden.»

Ball, s. 121, tager avstånd från »wirtschaftliche Begriffe» och andra dylika beteckningar och talar i stället om skatterättsliga begrepp.

kunna nämnas Bühler, Fechner, Göttel, Hübschmann–Hepp–Spitaler, Kühn och Metz.

Ball kommer i nämnda avhandling fram till vad han kallar »die Theorie des selbständigen Steuerrechtsystems».[1] I sin undersökning redogör Ball för rättsutvecklingen efter tillkomsten av Reichsabgabenordnung, därvid han inledningsvis ställer in den nya lagstiftningen i dess såväl rättsliga som politiska sammanhang.[2] Behandlingen av kringgåendeproblemet samt förhållandet mellan beskattningsrätt och civilrätt ha beretts helt olika utrymme i förarbetena till författningen. Under det att kringgående av skattelag uttömmande klarlagts har 4 § givits en sådan allmänt hållen avfattning, att rättspraxis lika väl skulle — enligt Ball — ha kunnat fortsätta den tidigare inslagna vägen som att utveckla beskattningsrätten till en självständig disciplin. Vissa senare yttranden av Becker[3] anser Ball ådagalägga, att både Becker och den tyska regeringen voro väl medvetna om sist antydda frågeställning men att regeringen av politiska och taktiska hänsyn begränsade förslaget till att allenast mera utförligt reglera kringgåendehandlingar. För en lagstiftning mot kringgående fanns ett givet underlag hos opinionen, vilket icke med samma säkerhet kunde påräknas beträffande det allmännare och större problemet om beskattningsrättens ställning till civilrätten överhuvud taget. I ett hänseende reglerades sist anmärkta fråga, nämligen rörande vem som i beskattningsavseende är att jämställa med ägare. Stadgandet härom, 80 § Reichsabgabenordnung[4], innehöll i

[1] Ball, s. 148 ff. Enligt Jahn, s. 17, är Ball den som drivit denna tes längst. Becker har i ett senare arbete helt anslutit sig till uppfattningen om beskattningsrättens autonomi se t. ex. citatet nedan, s. 68, not 6.

[2] Ball, s. 71 ff.

[3] Cit. hos Ball, s. 78 ff. Jfr vidare nedan, s. 68, not 6.

[4] 80 § 1919 års Reichsabgabenordnung fick följande lydelse:

Wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt, wird im Sinne der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt. Soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, ist der Vorerbe und nach Aushändigung des Vermächtnisses der Vorvermächtnisnehmer dem Eigentümer gleich zu behandeln; ebenso der Inhaber

sin slutliga utformning icke något utöver vad som redan tidigare ansetts gälla i rättspraxis[5].

---

eines Fideikommisses, Lehens- oder Stammguts, eines Hausguts, oder eines sonstigen nach landesgesetzlichen Vorschriften (Artikel 57 bis 59 des Einführungsgesetzes zum Bürgerlichen Gesetzbuch) gebundenen Vermögens.

Steht ein Gegenstand mehreren zur gesamten Hand zu, so sind die Beteiligten so zu besteuern, wie wenn sie nach Bruchteilen berechtigt wären. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die Beteiligten an dem Vermögen zur gesamten Hand berechtigt sind, oder nach Verhältnis dessen, was ihnen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.

I propositionsförslaget fanns därjämte upptagen följande formulering i första stycket, vilken på utskottets inrådan (Bericht, s. 1387) ströks:

»auch sonst soll die Frage, ob jemand im Sinne der Steuergesetze als Eigentümer anzusehen ist oder was als zu einem Vermögen gehörig zu betrachten ist, nicht so sehr nach zivilrechtlichen als nach wirtschaftlichen Merkmalen beurteilt werden».

Med hänsyn till innebörden av 4 § motsatte sig Becker icke nedskärningen.

[6] Ball, s. 76. Rörande 80 § 1919 års Reichsabgabenordnung må ytterligare nämnas, att den överflyttades i oförändrad form till 98 § 1931 års Reichsabgabenordnung. Motsvarande stadgande, som bär rubriken »Zurechnung», i 11 § 1934 års Steueranpassungsgesetz har däremot en annan avfattning och lyder år 1955 (Västtyskland):

Für die Zurechnung bei der Besteuerung gelten, soweit nichts anderes bestimmt ist, die folgenden Vorschriften:

1. Wirtschaftsgüter, die zum Zweck der Sicherung übereignet worden sind, werden dem Veräusserer zugerechnet.

2. Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen (entgeltlich oder unentgeltlich) übereignet worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

3. Wirtschaftsgüter, die durch einen Treuhänder zu treuen Händen für einen Treugeber erworben worden sind, werden dem Treugeber zugerechnet.

4. Wirtschaftsgüter, die jemand in Eigenbesitz hat, werden dem Eigenbesitzer zugerechnet. Eigenbesitzer ist, wer ein Wirtschaftsgut als ihm gehörig besitzt.

5. Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden den Beteiligten so zugerechnet, als wären die Beteiligten nach Bruchteilen berechtigt. Die Höhe der Bruchteile ist nach den Anteilen zu bestimmen, zu denen die Beteiligten an dem Vermögen zur gesamten Hand berechtigt

Redan genom ett utslag meddelat den 28 april 1920 i mål angående lotteristämpel å vadhållning medelst totalisator i samband med förbjuden biljardtävling lade Reichsfinanzhof grunden till vad som brukar benämnas »die wirtschaftliche Betrachtungsweise», och därmed kom rättstillämpningen att alltmer betrakta beskattningsrätten som helt fristående från civilrätten i det att inom skattelagstiftningen brukade civilrättsliga begrepp kommo att uppfattas allenast såsom beteckningar för ekonomiska realiteter.

Rättsfallet berör visserligen endast frågan om beskattning av förbjuden verksamhet, men Reichsfinanzhofs motivering har en vidare syftning.[6]

---

sind, oder nach Verhältnis dessen, was ihnen bei Auflösung der Gemeinschaft zufallen würde.

Uppräkningen är icke uttömmande, Hübschmann m. fl., II, kommentaren till 11 §, s. 2.

Även om en genomgång av rättspraxis skulle vara av intresse, har en dylik redogörelse icke ansetts böra belasta framställningen. Till det principiella spörsmålet återkommer framställningen i viss mån nedan, s. 68.

[6] I Reichsfinanzhofs utslag anfördes bl. a.:

»An zweiter Stelle wird als Haupteinwand geltend gemacht, es handle sich um verbotene, mit Strafe bedrohte Veranstaltungen, und es sei mit der staatlichen Rechtsordnung unverträglich, solche Veranstaltungen zur Grundlage einer staatlichen Einnahmequelle zu machen. — In dieser allgemeinen Fassung kann der Senat einen solchen Rechtsgrundsatz jedenfalls nicht anerkennen. Bei der nachträglichen Erhebung von Verkehrssteuern, die vorliegend allein in Frage kommt, bildet die Unterlage der Besteuerung der Verkehrsvorgang, an den das Gesetz die Steuerpflicht knüpft, weil es in der bei ihm zutage getretenen Vermögensverschiebung auf das Vorhandensein eines steuerkräftigen Steuerträgers schliesst. Diese Annahme ist davon unabhängig, ob der Verkehrsvorgang bürgerlich-rechtlich gültig oder ungültig ist, wenn und solange nur ein derartiger Rechtsmangel nicht zur Rückgängigmachung des Verkehrsvorganges und seiner wirtschaftlichen Folgen geführt hat. Wer auf Grund eines nichtigen Rechtsgeschäfts die gleichen Vorteile erlangt hat, wie sie das gültige Rechtsgeschäft für ihn zur Folge gehabt hätte, kann sich nicht mit Recht beschwert fühlen, wenn er steuerlich ebenso behandelt wird wie der Teilnehmer an dem gültigen Rechtsgeschäfte. Gerechtigkeit und Billigkeit verlangen vielmehr eine der-

Ball lämnar följande definition av »wirtschaftliche Betrachtungsweise»:

»Wirtschaftliche Betrachtungsweise ist — — — eine Betrachtungsweise, die von den Machtverhältnissen des Lebens ausgeht und in dieser Beziehung gleichartige Lebenserscheinungen gleichsetzt.»[7]

Tendensen i rättstillämpningen under 1920-talet markerades genom ett flertal utslag av Reichsfinanzhof, i vilka domstolen uttryckligen angav, att det skatterättsliga bedömandet icke är bundet av den civilrättsliga innebörden av i skattelagarna förekommande begrepp. I några utslag åberopade domstolen därvid direkt 4 § 1919 års Reichsabgabenordnung.[8]

I andra utslag åter uppfattades vissa begrepp i civilrättsligt vedertagen mening. Skälet därför var — såsom Ball framhåller — antingen att begreppet motsvarade den förevarande ekono-

---

artige Gleichstellung. Die steuerliche Begünstigung der auf verbots- oder sittenwidriger Grundlage sich im Rechtsgeschäftsverkehre Betätigenden wird mit Recht als Unbill empfunden. Tatsächlich gibt es auch keine gesetzliche Bestimmung, die die Steuerbehörde nötigt, nichtige, insbesondere unsittliche, Rechtsgeschäfte zu ignorieren, solange die Beteiligten selbst ihre vermögensrechtlichen Wirkungen gelten lassen.»

Cit. från Ball, s. 82 ff. — I 1920-talets lagstiftning har i vissa fall uttryckligen angivits, att otillåten eller osedlig verksamhet är underkastad skatteplikt.

Kratz, s. 845 ff., anmärker ett stort antal utslag av Reichsfinanzhof meddelade under 1920-talet och början av 1930-talet, i vilka domstolen förklarat förbjuden eller osedlig verksamhet underkastad beskattning.

Beträffande den följande rättsutvecklingen, se nedan s. 62 ff.

[7] Ball, s. 119.

[8] Såsom exempel kan nämnas tolkningen av »Gewahrsam» (förvar) i 19 och 59 §§ 1919 års Erbschaftsteuergesetz. Reichsfinanzhof yttrade — under åberopande av 4 § Reichsabgabenordnung — i ett utslag bl. a.:

»Richtig ist allerdings, dass das Wort Gewahrsam im bürgerlichen Rechte nur mit Beziehung auf körperliche Sachen, zu denen Forderungen nicht gehören, gebraucht wird. — — — Zweck und wirtschaftliche Bedeutung ergeben aber nach der Entstehungsgeschichte des (Steuer)Gesetzes deutlich,

miska realiteten eller att skattelagen i det föreliggande hänseendet direkt åsyftade den civilrättsliga innebörden.[9]

Ball hävdar, att striden om skatterättens frigörande från privaträtten icke huvudsakligen gällde ett rent tekniskt juridiskt problem utan framför allt »die erlaubte Steuerumgehung».[1] Fråga var sålunda om en intressemotsättning mellan det allmänna och den enskilde skattebetalaren i avseende å den sistnämndes rätt att medelst utnyttjande av civilrättens begrepp och institut uppnå skattebesparing. Den fiskaliska tendensen dominerade rättsutvecklingen, vilken emellertid vid dåvarande höga skattetryck ansågs möjliggöra en rättvis i betydelsen likformig beskattning.[2]

Civilrättens ändamål skiljer sig från beskattningsrättens, vilket enligt Ball naturligen medför att olika betraktelsesätt och begrepp användas inom dessa områden. Ball formulerar skillnaden på följande sätt:

»Die steuerliche Begriffsbildung geht nach dem Ist (den unmittelbaren wirtschaftlichen Machtverhältnissen), die privatrechtliche nach dem Soll und nach dem Kann»[3],

samt vidare:

»Die Anknüpfung an das Ist im Gegensatz zum Soll und zum Kann

---

dass der Gesetzgeber den Begriff des Gewahrsams in einem über den sonst gebräuchlichen Umfang hinausgehenden Sinne gebraucht hat.»

Cit. från Ball, s. 87 ff. Flera liknande uttalanden av Reichsfinanzhof återgivas av Ball, s. 87 ff.

[9] Ball, s. 93 ff. och s. 116.

[1] Ball, s. 111.

[2] Ball, s. 112 f., anför bl. a.:

»Ein rohes Steuersystem — und in diesem Sinne ist ein an privatrechtliche Begriffe gebundenes Steuersystem roh — kan immer nur bis zu einem gewissen Grade in seinen Steuersätzen steigen; bei starker Erhöhung würden seine Ungerechtigkeiten unerträglich. Ein Steuersystem, das auf wirtschaftlicher Basis aufgebaut ist, ist elastischer und entspricht besser seinen Zwecken.»

[3] Ball, s. 128.

ist für das Gebiet des Gegenstandes der Besteuerung die besondere Form der Durchführung des Zweckgedankens.»[4]

Anmärkas må slutligen att Ball spårar en tendens att vid bestämmande av beskattningsföremålen dvs. skattelagarnas rekvisit söka undvika subjektiva sådana.[5]

Rättsutvecklingen avseende det skatterättsliga bedömandet av »*nichtige, anfechtbare, verbotene und unsittliche Geschäfte*» fortlöpte i den riktning[6], som förenämnda rättsfall[7] antytt. Kratz sammanfattar dåvarande rättspraxis i fråga om ogiltiga rättshandlingar i följande rättsregel: En rättshandlings civilrättsliga ogiltighet är utan betydelse i beskattningshänseende, såvida parterna låta rättshandlingen medföra samma rättsverkningar som om rättshandlingen varit giltig.[8]

Motiveringen för denna rättsregel finner Kratz i beskattningens anknytning till ekonomiska realiteter, vilka giva uttryck för förefintlig skatteförmåga.[9] 1919 års Reichsabgabenordnung innehöll intet stadgande i ämnet, men i 5 § 1934 års Steueranpassungsgesetz lagfästes de i praxis framvuxna reglerna. Sistnämnda paragraf lyder år 1955 (Västtyskland):

(1) Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen (zum Beispiel die Begründung oder die Beibehaltung eines Scheinwohnsitzes) sind für die Besteuerung ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft

[4] Ball, s. 121.

[5] Ball, s. 128 f. och 150.

[6] Se t. ex. Kratz, s. 841 ff.

[7] Se s. 59 ovan.

[8] Kratz, s. 845. Samma uppfattning Jahn, s. 18.

Reichsfinanzhof har gjort ett avsteg från denna regel genom att i fråga om vissa äldre stämpelskatter följa den s. k. »Urkundenprincip», enligt vilken bortses från en handlings ogiltighet såvida icke ogiltigheten framgår direkt av handlingen. Se vidare härom t. ex. Kratz, s. 843 och Bühler, Lehrbuch I, s. 111. Enligt den senare har principen alltmer förlorat i betydelse. Anmärkas må att i nyare stämpellagstiftning denna s. k. »Urkundenprincip» lagfästs, se härom Metz I, s. 195.

[9] Kratz, s. 842.

ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Besteuerung massgebend.

(2) Die Besteuerung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass ein Verhalten (ein Tun oder ein Unterlassen), das den steuerpflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des steuerpflichtigen Tatbestands bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstösst.

(3) Ist ein Rechtsgeschäft wegen eines Formmangels oder wegen eines Mangels der Geschäftsfähigkeit oder der Rechtsfähigkeit nichtig, so ist dies für die Besteuerung insoweit und solange ohne Bedeutung, als die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen lassen.

(4) Ist ein Rechtsgeschäft anfechtbar, so ist dies für die Besteuerung insoweit und solange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist.

(5) Soweit in den Fällen des Absatzes 3 das bereits eingetretene wirtschaftliche Ergebnis des nichtigen Rechtsgeschäfts nachträglich wieder beseitigt oder in den Fällen des Absatzes 4 das anfechtbare Rechtsgeschäft mit Erfolg angefochten worden ist, sind Steuerfestsetzungen und Steuerfeststellungen, die auf Grund des nichtigen oder anfechtbaren Rechtsgeschäfts erfolgt sind, zurückzunehmen oder zu ändern und entrichtete Steuern zu erstatten. Nach Ablauf des Jahrs, das auf die Beseitigung des wirtschaftlichen Ergebnisses oder auf die erfolgreiche Durchführung der Anfechtung folgt, kann der Steuerpflichtige die Zurücknahme der Steuerfestsetzung oder Steuerfeststellung und die Erstattung nicht mehr verlangen.

(6) Sondervorschriften, die in Steuergesetzen enthalten sind, bleiben unberührt.

Bestämmelserna i punkterna 2—4 giva — enligt Kühn[1] — för vissa speciella situationer endast uttryck för den allmänna regeln i 1 § Steueranpassungsgesetz eller 4 § 1919 års Reichsabgabenordnung.

En jämförelse mellan första punkten andra meningen av stadgandet och motsvarande bestämmelse i 117 § BGB visar

[1] Kühn, s. 513.

enligt Hübschmanns m. fl. kommentar[2], att skatterätten är friare i sitt bedömande. Såsom exempel på förtäckt rättshandling nämnes såväl i civilrättsliga som skatterättsliga kommentarer gåva i form av »köp».[3]

Enighet råder därom att en väsensskillnad[4] förefinnes mellan skenrättshandlingar och förtäckta rättshandlingar, å ena, samt kringgående, å andra sidan, ett förhållande som antyddes redan i förarbetena till 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung. Denna ståndpunkt har fått sitt erkännande genom tillkomsten av 5 § Steueranpassungsgesetz. Anledning saknas att i vidare mån än här skett beröra 5 § Steueranpassungsgesetz.[5]

Slutligen må i detta sammanhang erinras om ett stadgande, där skattesubjektet givits en bestämning helt dikterad av fiskaliska hänsyn. Det är 3 § 1954 års Körperschaftsteuergesetz som åsyftas och som lyder:

Nichtrechtsfähige Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen sind dann körperschaftsteuerpflichtig, wenn ihr Einkommen weder nach diesem Gesetz noch nach dem Einkommensteuergesetz unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist.

Förtäckt utdelning har icke närmare definierats i de tyska skattelagarna, ehuru begreppet användes i 6 § 1934 års Körperschaftsteuergesetz ävensom i motsvarande nu gällande lag

[2] Hübschmann m. fl. II, kommentaren till 5 § Steueranpassungsgesetz, s. 2.

[3] Se t. ex. Palandt, s. 84, och Kühn, s. 513.

[4] Se t. ex. Becker, s. 68 f., Bühler, Lehrbuch I, s. 114, Hensel, Dogmatik, s. 232 f., Strauss, s. 9 f., och Thoma, s 61 f.

[5] Angående nuvarande rättstillämpning, se Bühler, Steuerrecht I, s. 77 f., Göttel, s. 14, Fechner, s. 45, Metz, I, s. 195 f., Kühn, s. 513 ff., Weber-Luger, s. 545 f. och Hübschmann m. fl. II, kommentaren till förenämnda lagrum, s. 2 ff.

Återgång av rättshandlingar och därmed sammanhängande skattespörsmål behandlas icke i denna undersökning. Beträffande den tyska beskattningsrätten i denna del hänvisas till Bühler, Steuerrecht I, s. 78 ff. samt framför allt till Potthasts framställning.

av år 1954. En viss exemplifiering lämnas emellertid i dessa lagars promulgationsbestämmelser.[7] Förtäckt utdelning har sålunda väsentligen fått sin bestämning i rättspraxis. I ett utslag meddelat av Reichsfinanzhof år 1935 anföres, att varje ekonomisk förmån, som ett företag lämnar sin ägare men icke skulle lämna en utomstående, är förtäckt utdelning.[8] Vidare uttalas:

[7] I Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes 1953 har denna exemplifiering upptagits i 17 §, som bär rubriken »Verdeckte Gewinnausschüttungen». Stadgandet lyder:

Bei der Ermittlung des Einkommens und bei der Mindestbesteuerung sind verdeckte Gewinnausschüttungen zu berücksichtigen.

Beispiele:

1. Ein Gesellschafter führt Vorstandsgeschäfte und erhält hierfür ein unangemessen hohes Gehalt.

2. Eine Gesellschaft zahlt an einen Gesellschafter besondere Umsatzvergütungen neben einem angemessenen Gehalt.

3. Ein Gesellschafter erhält ein Darlehn von der Gesellschaft zinslos oder zu einem aussergewöhnlich geringen Zinsfuss.

4. Ein Gesellschafter erhält von der Gesellschaft ein Darlehn, obwohl schon bei der Darlehnshingabe mit der Uneinbringlichkeit gerechnet werden muss.

5. Ein Gesellschafter gibt der Gesellschaft ein Darlehn zu einem ausserordentlich hohen Zinsfuss.

6. Ein Gesellschafter liefert an die Gesellschaft Waren oder erwirbt von der Gesellschaft Waren und sonstige Wirtschaftsgüter zu ungewöhnlichen Preisen oder erhält besondere Preisnachlässe und Rabatte.

7. Ein Gesellschafter verkauft Aktien an die Gesellschaft zu einem höheren Preis als dem Kurswert, oder die Gesellschaft verkauft Aktien an einen Gesellschafter zu einem niedrigeren Preis als dem Kurswert.

8. Eine Gesellschaft übernimmt zum Vorteil eines Gesellschafters eine Schuld oder sonstige Verpflichtungen, wie Bürgschaften.

9. Eine Gesellschaft verzichtet auf Rechte, die ihr einem Gesellschafter gegenüber zustehen.

10. Ein Dritter, der nicht nur för die Gesellschaft, sondern auch für einen Gesellschafter persönlich tätig ist, erhält dafür eine Gesamtvergütung, welche die Gesellschaft unter Unkosten verbucht.

[8] Bühler, Steuerrecht, II, s. 148, lämnar följande definition:

»Verdeckte Gewinnausschüttung ist jede Zuwendung von Vorteilen an Gesellschafter — auch an einzelne von ihnen, auch an konzernverwandte

»Das Wesen einer verdeckten oder verschleierten Gewinnausschüttung besteht vielmehr darin, dass den Gesellschaftern — unter bestimmten Voraussetzungen auch anderen Personen — von der Gesellschaft Gewinn in einer Form zugeführt wird, dass er nicht als Gewinn erscheint, sondern unter anderen Bezeichnungen verborgen ist. Unter den Begriff fällt im wesentlichen jeder Vorteil, den eine Gesellschaft ausser der Dividende ihren Gesellschaftern mit Rücksicht auf deren Eigenschaft als Gesellschafter zuwendet.»[9]

Av rättspraxis kan utläsas, att krav på någon kringgåendeavsikt eller annat subjektivt rekvisit icke uppställts. Likaså är den av parterna använda beteckningen utan varje betydelse, och vidare fordras icke att samtliga ägare till ett företag skola ha åtnjutit förmåner i förhållande till sin andelsrätt.[1]

Becker hävdar i viss motsättning till Ball, att 4 § 1919 års Reichsabgabenordnung även tager sikte på klarläggande i det enskilda fallet av vad som i beskattningsavseende skall anses ha förevarit. Med utgångspunkt från 133 § BGB framhåller Becker[2] i sin berömda kommentar bl. a.:

»Der Richter soll nirgends am Äusserlichen, am Schein, an der formalen Gestaltung kleben bleiben, er muss die Sache selber erfassen, Augen für die Wirklichkeit, für die wirkliche Bedeutung der Dinge haben. Für das Steuerrecht folgt dies übrigens auch aus § 4: Will man mit der dort vorgeschriebenen Berücksichtigung der wirtschaftlichen Bedeutung der Steuergesetze Ernst machen, so ist bei der Wichtigkeit der Durchführung der Besteuerung für die Allgemeinheit und bei der Art, wie die Besteuerung in das Wirtschaftsleben der Einzeln eingreift, allererstes Erfordernis, dass ohne Rücksicht auf

Gesellschaften —, die an Nichtgesellschafter (die auch nicht konzernverwandte sind) nicht gemacht würde.»

[9] Cit. från Hoeres, s. 377 f. Vad i utslaget anföres gäller alltjämt, Blümich m. fl. s. 225.

[1] De här lämnade upplysningarna äro hämtade från Hoeres, s. 377 ff., och Blümich m. fl., s. 225 f.

[2] Becker, s. 32 f.

die von den Beteiligten beliebten Benennungen, Bezeichnungen, oder die von ihnen gewählten Formen und Verkleidungen alle Fälle, die ihrer wirtschaftlichen Bedeutung nach von der Steuer getroffen werden sollen, getroffen werden, aber auch nur diese Fälle. — — — Die Würdigung des Sachverhalts nach seiner wirtschaftlichen Bedeutung und die Auslegung des Steuergesetzes nach seinem Zweck greifen in solchen Fällen ineinander. Für das Steuerrecht bedeutsam ist, dass die willkürlich gewählten Rechtsformen unter Umständen, o h n e d a s s a u f § 5 z u r ü c k g e g r i f f e n z u w e r d e n b r a u c h t, steuerrechtlich nicht massgebend sind, obwohl sie für das bürgerliche Recht und das Strafrecht ihre Bedeutung behalten können.»

Betecknande för denna uppfattning är, att användandet i skattelagstiftningen av civilrättsliga begrepp karakteriseras som »ein Notbehelf».[3] Å andra sidan finnas dock skatteformer såsom stämpelskatt å växlar samt lagfartstämpel, vilka anknyta skatteplikten till vad som enligt civillagstiftningen är en växel[4] respektive ett oneröst fång av fast egendom. I nyare skattelagstiftning har dock lösgörandet från civilrätten fullföljts även beträffande skatteformer[5] av sist angivna natur. Stämpelpliktig handling är sålunda enligt 4 § 1923 års Wechselsteuergesetz »auch eine Schrift anzusehen, die nicht alle wesentlichen Erfordernisse eines Wechsels enthält». I 4 och 5 §§ av 1935 års ännu gällande Wechselsteuergesetz finnes en motsvarande, än mer utbyggd bestämmelse. Vad angår arvsbeskattningen däremot är denna alltjämt i väsentlig utsträckning grundad på civilrätten.[5a]

Becker har senare i ett föredrag år 1939 drivit tesen om beskattningsrättens självständighet så långt detta överhuvud

---

[3] Becker, s. 37, samt Becker, Die Selbständigkeit des Steuerrechts, s. 6 och 11; se citat nedan s. 68 not 6.

[4] Jfr ovan, s. 62 not 8, och den där anmärkta s. k. »Urkundenprincip».

[5] Se härom t. ex. Bühler, Steuerrecht I, s. 76 f.

[5a] Se v. Wallis, s. 257 f., som även lämnar exempel från andra skatteformer.

är möjligt.[6] Lion hävdar å andra sidan att fråga ej är om skatterättens självständiga begreppsbildning o. dyl. utan ett spörsmål om lagtillämpning.[7]

Stadgandet i 80 § Reichsabgabenordnung uppfattar Becker allenast som ett specialfall av 4 § och hänvisar därvid till lagstiftningens förarbeten samt till följande uttalande av Reichsfinanzhof:

»In der Tat war die Formulierung im § 80 des Entwurfs zu eng; die dort geforderte Betonung der wirtschaftlichen Merkmale im Vergleiche zu den zivilrechtlichen ist in den Grenzen des § 4 nicht nur bei der Beurteilung vom Eigentum und Vermögen, sondern überall da geboten, wo die Steuergesetze steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe durch Verwertung bürgerlich-rechtlicher Begriffe zu erfassen suchen.»[8]

---

[6] Becker, Die Selbständigkeit des Steuerrechts, s. 10 f., där han med sin framställning velat visa:

»— — — wie überall auf den wichtigsten Gebieten der Besteuerung das deutsche Steuerrecht, einer innerlich begründeten Notwendigkeit folgend, zu selbständiger steuerrechtlicher Begriffsbildung auf wirtschaftlicher Grundlage drängt;

wie § 1 Abs. 1, Abs. 2 und Abs. 3 des Steuer-Anpassungsgesetzes hierzu rein steuerrechtlich den Weg weisen und die Möglichkeit bieten, dieses Ziel auf steuerrechtlicher Grundlage durch Auslegung der Steuergesetze und steuerrechtlich zutreffende Erfassung und Beurteilung dessen, was wirklich vorliegt, zu erreichen,

dass aber umgekehrt

nicht die Rede davon sein kann, das Steuerrecht lediglich als besonderen Zweig des bürgerlichen Rechts zu behandeln: beide Rechtsgebiete haben an sich nichts miteinander zu schaffen;

und dass auch, soweit die Steuergesetze an Begriffe und Vortstellungen des bürgerlichen Rechts anknüpfen, die Sache keineswegs so liegt, als ob das bürgerliche Recht eingriffe und Abweichungen nur in Frage kämen, wenn sie in den Steuergesetzen ausdrücklich vorgesehen seien. Die Sache liegt genau umgekehrt. Die Anknüpfung an bürgerlichrechtliche Begriffe in der Steuergesetzen ist in der Regel ein Notbehelf. Sie steht unter dem Zeichen des § 1 des Steuer-Anpassungsgesetzes und ihre Tragweite und Begrenzung muss auf steuerrechtlicher Grundlage geprüft und abgegrenzt werden.»

[7] Lion, Wirtschaftsbegriffe, s. 181, samma uppfattning v. Wallis, s. 256.

[8] Cit. från Becker, s. 38.

Vid överflyttning av 4 § till 1 § Steueranpassungsgesetz tillades som ovan angivits bl. a. ett sista stycke i stadgandet av denna lydelse: »Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen.» Även under en annan regim än den nationalsocialistiska hade såsom framgår av bl. a. det nyss citerade uttalandet av Reichfinanzhof ett dylikt tillägg kunnat tänkas. Tillägget har ej heller efter andra världskriget utrensats av kontrollrådet. Becker finner för sin del sagda tillägg stå i överensstämmelse med den av honom hyllade grundtanken om beskattningsrättens självständighet.[9]

Större intresse tilldrager sig emellertid frågan om tillägget överhuvud har någon mening. Vid besvarandet härav bör uppmärksamhet i första hand ägnas 5 § Steueranpassungsgesetz, vilken bestämmelse lämnar en detaljreglering för vissa specialfall. Sist angivna bestämmelse utgör såsom redan nämnts ett direkt lagfästande av tidigare rättspraxis. Enligt 3 st. 5 § Steueranpassungsgesetz skall en överlåtelse, vilken skall ske med iakttagande av vissa formföreskrifter men som i det aktuella fallet icke uppfyller angivna formkrav, utgöra rättsfaktum i beskattningsavseende, därest överlåtelsen blir bestående. Denna regel innehåller alltså en anvisning för tolkning av skattelag i visst fall. Däremot utgör regeln icke en anvisning om »tolkning» av vissa faktiska omständigheter. Här antydda synpunkter förklara den oenighet, som råder beträffande innebörden och berättigandet av sista stycket i 1 § Steueranpassungsgesetz. Omständigheterna i det enskilda fallet skola först klarläggas och därefter skall enligt Kühn[1] följande iakttagas:

»In Betracht kommt aber auch die Würdigung des Tatbestandes unter den Gesichtspunkten der Gerechtigkeit und Gleichmässigkeit; unbeschadet der Steuerumgehung gemäss § 6 Steueranpassungsgesetz bietet diese Alternative des Absatzes 3 die Handhabe, vom festgestellten Tatbestand abzuweichen und einen anderen Tatbestand

[9] Becker, Die Selbständigkeit des Steuerrechts, s. 10.

[1] Kühn, s. 491.

anzunehmen, wenn das im höheren Interesse einer ausgleichenden Steuergerechtigkeit oder einer Erleichterung der Rechtsanwendung geboten scheint. Jedoch fordern die Grundsätze des Rechtsstaates, nach denen die Interessen der Einzelnen nicht a priori hinter den Belangen der Gesamtheit zurückzutreten haben, vielmehr zwischen beiden ein angemessener Ausgleich herzustellen ist, hierbei eine maßvolle Zurückhaltung.»

En annan författare, von Wallis, uttrycker innebörden av tillägget på följande sätt:

»Wenn von der Beurteilung von Tatbeständen die Rede ist, wird oft entgegengehalten, dass der Tatbestand etwas Feststehendes ist. Dem ist aber nicht so, der Tatbestand muss in vielen Fällen erst — auch mit Hilfe der Auslegung — ermittelt werden. — — — Besonders bei den Steuern, die Willenserklärungen aller Art zur Grundlage der Besteuerung machen, müssen diese Willenserklärungen — ebenso wie im bürgerlichen Recht — ausgelegt werden — — —. Es ist der wirkliche Wille zu erforschen und nicht am Buchstaben des Ausdrucks zu haften (§ 133 BGB), und Verträge sind nach Treu und Glauben mit Rücksicht auf die Verkehrssitte auszulegen. § 1 Abs. 3 StAnpG betont nur, dass bei dieser Auslegung des Tatbestandes die wirtschaftliche Bedeutung bei der Besteuerung eine beachtenswerte Rolle zu spielen hat. Das Bilanzsteuerrecht wäre in vielen Fällen hilflos oder käme zu unmöglichen Ergebnissen, wenn man den Tatbestand formalrechtlich sehen und unberücksichtigt lassen wollte, was im Wirtschaftsleben unter einer solchen Handlung oder einem solchen Ausdruck verstanden wird.»[1a]

Spitaler[2] intager en kritisk ståndpunkt och kan för sin del icke finna annat än att fråga endast är om att fastställa det verkliga sakförhållandet[3] samt hänvisar[4] till bl. a. förutvarande

[1a] v. Wallis, s. 272 f.

[2] Spitaler, Das Ermessen, s. 84 ff. och Spitaler, Auslegungsregeln, s. 268 ff.

[3] Från Spitaler, Auslegungsregeln, s. 269, må följande citeras:

»Es gibt für Tatbestände, wenn man die Wirklichkeit nicht verfälschen will, keine andere Beurteilungsvorschrift, was wohl gleichbedeutend ist mit Auslegungsvorschrift, als die, dass die Wirklichkeit und nichts als die Wirklichkeit zu ergründen ist.»

[4] Spitaler, Das Ermessen, s. 84.

presidenten i Reichsfinanzhof Jahn, som kort efter tillkomsten av här diskuterade stadgande uttalat, att stadgandet berett honom mycket huvudbry men att han ändock icke lyckats begripa det. Anledning saknas att här närmare ingå på detta allmänt hållna meningsutbyte, men i ett hänseende är dock diskussionen värd att något uppmärksammas. Den åsikten har nämligen framkommit därunder, att »*die Typisierungslehre*» (även benämnd »die Typenlehre» eller »typische Betrachtungsweise») fått ett lagligt stöd i sista stycket av 1 § Steueranpassungsgesetz.

Beträffande den närmare innebörden av »die Typisierungslehre» må följande anmärkas. Metoden har sitt ursprung i »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» och kom till uttryck första gången i ett av Reichsfinanzhof den 7 maj 1930 meddelat utslag i mål angående avdragsrätt för lön till hustru vid taxering till Gewerbesteuer. — Denna Gewerbesteuer var en objektskatt och utgick vid sidan av den vanliga inkomstskatten. — Reichsfinanzhof, som tidigare medgivit avdrag i dylika fall[5], förvägrade den skattskyldige avdraget med följande motivering:

»Es ist dem Steuerstreit besonders eigen, dass in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle eine endgültige Entscheidung sich in ihren Wirkungen nicht gegenüber der einzelnen Streitpartei erschöpft, dass vielmehr die Ergebnisse darüber hinaus zumeist ganze Bevölkerungsgruppen oder Gesellschafts- und Wirtschaftsschichten treffen. Derartige grundsätzliche Wirkungen für die Allgemeinheit können auch bei der Rechtsfindung nicht unbeachtet bleiben. Sie legen es nahe, die Entscheidung nach Möglichkeit und im wesentlichen nicht davon abhängig zu machen, was die Beteiligten gerade in diesem oder jenem Falle besonders ausgemacht haben. In den Vordergrund tritt vielmehr die Frage: Was ist nach der Auffassung der Allgemeinheit als typische Gestaltung anzusehen, die nach dem Sinn und Zweck der in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften auch bei abweichender Rege-

[5] Så hade skett så sent som år 1929, se Lion, s. 57.

lung der Beteiligten für die steuerliche Beurteilung massgebend sein kann und soll?»[6]

Efter detta principuttalande anförde domstolen:

»Die Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses zwischen Mann und Frau würde einen starken Anreiz auslösen, im Widerspruche mit der wirklich gehandhabten Lage unter den Ehegatten künstlich lediglich deshalb Arbeitsverhältnisse zu schaffen, um die Gewerbesteuer zu drücken. Den Vorteil davon hätten die mehr geschäftskundigen als gewissenhaften Leute, den Nachteil die Allgemeinheit. Derartiges zu fördern, kann nicht im Sinne einer gesunden Rechtsentwicklung liegen. Denn es würde so die Gleichmässigkeit der Besteuerung und damit die Steuergerechtigkeit gefährdet. Damit soll nun nicht gesagt sein, dass es sich bei Schaffung eines Arbeitsverhältnisses zwischen Ehegatten immer nur um Scheingeschäfte zur Steuerersparnis handelte. Aber selbst wenn die Ehegatten wirklich ihre Beziehungen nach Art eines Angestelltenverhältnisses gestalten und auch so handhaben, kann die Einkommensteuerbehörde ein Arbeitsverhältnis aus den schon erörterten Gründen nicht anerkennen. Sie kann sich an die typische Lage der Dinge halten, wie sie dem Wesen der Ehe nach der Verkehrsauffassung und dem Zwecke von § 22 Einkommensteuergesetz entspricht.»[7]

Oberverwaltungsgericht i Preussen vidhöll det oaktat sin tidigare praxis och polemiserade i ett utslag av den 10 oktober 1930[8] direkt mot Reichsfinanzhof.

---

[6] Cit. från Lion, s. 28.

[7] Cit. från Lion, s. 58.

[8] I utslaget uttalas bl. a. följande:

»Wenn der Reichsfinanzhof zunächst darauf hinweist, dass grundsätzliche Wirkungen für die Allgemeinheit zur Wahrung der Gleichmässigkeit der Besteuerung bei der Rechtsfindung in Steuersachen nicht unbeachtet bleiben könnten, so ist dem zuzustimmen. Gerade diese Erwägungen führen aber bei der Gewerbesteuer zu dem Ergebnisse, dass das an die Ehefrau gezahlte Arbeitsentgelt in gleichem Masse als eine den Ertrag des gewerblichen Betriebs mindernde Ausgabe anzusehen ist wie der anderen Personen gezahlte Arbeitslohn. Dabei ist zu beachten, dass die Gewerbesteuer im Gegensatze zu der Einkommensteuer nicht von dem Grundsatze der persönlichen Leistungsfähigkeit ausgeht, sondern eine Objektsteuer und dem Unter-

Lion opponerar kraftigt mot de nya signalerna från Reichsfinanzhof och finner[9], att ett fullföljande av de nya tankegångarna skulle komma att betyda »eine Normung der Wirtschaft, eine Normung des allgemeinen Volkslebens, aufgestellt von einem einzelnen Gerichtshof und für die Zwecke der öffentlichen Einnahmen».

En betydelsefull begränsning av »die Typenlehre» skönjes redan i ett år 1932 avgjort mål angående inkomstbeskattning

nehmen als solchem auferlegt ist. Mit diesem Charakter der Gewerbesteuer als einer Objektsteuer wäre es nicht vereinbar, wenn Abzüge nicht berücksichtigt würden aus Gründen, die lediglich die persönlichen Verhältnisse des Betriebsinhabers betreffen. Dass die von dem Senate gepflogene Rechtsprechung der Auffassung der Allgemeinheit über das Wesen der Ehe widerspricht, kann ebenfalls nicht anerkannt werden. Der Gerichtshof hat den Abzug nicht schlechthin, sondern nur dann für zulässig erklärt, wenn die Tätigkeit der Ehefrau in dem Geschäft des Ehemannes nach den Verhältnissen, in denen die Eheleute leben, nicht üblich ist. Dadurch wird den nach Lage der einzelnen Fälle verschiedenen Anschauungen darüber, inwieweit die Ehefrau 'infolge ihrer natürlichen Stellung als Gehilfin des Mannes' zur Mitarbeit in seinem Gewerbebetriebe berufen ist, zweifellos in höherem Masse Rechnung getragen, als wenn allgemein die Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses zwischen Mann und Frau für die Gewerbesteuer schlechtweg verneint würde. Dass es für die Behandlung der Gewerbesteuer nach dem Ertrag einfacher wäre, wenn das gewerbliche Einkommen des Mannes ohne weiteres aus der Einkommensteuerveranlagung übernommen würde, ist ohne weiteres zuzugeben. Die gesetzlichen Vorschriften bestimmen aber ausdrücklich, dass die mit der Veranlagung der Gewerbesteuer betrauten Behörden diese unabhängig von den Festsetzungen der mit der Veranlagung der Einkommensteuer betrauten Behörden vorzunehmen haben. Eine Änderung dieses Zustandes würde nur durch eine Änderung der bestehenden Gesetzgebung ermöglicht werden können. Wenn endlich der Reichsfinanzhof darauf hinweist, dass die Rechtsprechung des Oberverwaltungsgerichts geeignet wäre, einen Anreiz zur künstlichen Schaffung von Arbeitsverhältnissen zwischen Mann und Frau zu geben, und dass den Vorteil davon mehr geschäftskundige als gewissenhafte Leute hätten, so genügen diese Erwägungen nicht, um in den Fällen, in denen tatsächlich derartige Arbeitsverhältnisse vorliegen, deren Anerkennung zuungunsten der Steuerpflichtigen ohne ausreichende gesetzliche Grundlage zu verneinen.»

Cit. från Lion, s. 59 f.

[9] Lion, s. 29.

av en rörelse, vari ägaren jämte tre söner arbetade. Till sönerna utgick dels fast lön dels tantiem motsvarande viss procent av nettovinsten. Finanzgericht ansåg, att nettovinsten i den del densamma utgått i form av tantiem var att anse som faderns inkomst. Motiveringen byggde på »die Typenlehre» och innehöll bl. a. detta uttalande[1]:

»Das Gebot der Gleichmässigkeit der Besteuerung verlange, die steuerliche Beurteilung gewisser Tatbestände nicht auf äussere Vereinbarungen und auf Behauptungen abzustellen, sondern auf das, was unter sonst gleichen Verhältnissen nach allgemeinen Erfahrungen üblich sei.»

Reichsfinanzhof (VI. Senat) underkände denna ståndpunkt och framhöll:

»Der Senat will, wenn der Einzelfall vom Durchschnitt abweicht, insbesondere in Fällen, in denen die bürgerlich-rechtliche Vereinbarung Ergebnisse zeitigt, die der wirtschaftlichen Bedeutung des Vorganges nicht entsprechen, nicht ohne weiteres den Typus entscheiden lassen, also an Stelle einer Besteuerung nach dem einzelwirtschaftlichen Ergebnis eine Besteuerung nach dem Durchschnitt eintreten lassen, sondern nur den bei objektiver Betrachtung wirtschaftlich richtigen und nach Sinn, Zweck und Aufbau des Einkommensteuergesetzes als tatsächlich vorliegend feststellbaren Gewinn erfassen, auch wenn bürgerlich-rechtlich formal das Ergebnis anders beurteilt werden könnte. Gegenüber äusseren Vereinbarungen können daher die Steuerbehörden auf Grund ihrer Erfahrungen und Feststellungen über das, was im Wirtschaftsleben unter sonst gleichen Verhältnissen üblich ist, den tatsächlichen Schluss ziehen, dass die wirtschaftliche Bedeutung des Vorganges in Wahrheit nicht das ist, was äusserlich formell — wenn auch vielleicht bürgerlich-rechtlich bindend — vereinbart ist, was scheint oder scheinen soll, sondern was nach den ganzen Verhältnissen als gewollt und durchgeführt angenommen werden muss, was, wirtschaftlich objektiv richtig betrachtet, ist, insbesondere vom Standpunkt des Einkommensteuergesetzes aus, das

[1] Cit. från Lion III, s. 30.

das wirkliche Einkommen unter bestimmten Voraussetzungen erfassen will und vielfach von anderen Begriffsbestimmungen ausgeht als das bürgerliche Recht.»[2]

I arbeten utgivna efter andra världskriget har diskussionen om det berättigade i »die Typenlehre» fortsatt. Bühler[3] ställer sig avvisande mot metoden, enär denna enligt hans mening medför, att olika behandlas lika. Hübschmann m. fl. ställa sig däremot positiva men göra betydelsefulla reservationer.[4]

Av större intresse är frågan, för vilka konkreta situationer »die Typenlehre» har betydelse i rättspraxis. De vanligaste gälla avdrag vid inkomstbeskattningen avseende kostnader för representation i hemmet, tjänstemans kostnad för arbetsrum i bostaden, då arbetsgivare icke tillhandahåller tjänsterum (ex. domare i kollegial domstol) samt av övertidsarbete föranledda kostnader för måltid intagen i hemorten men utanför hemmet.[5]

Den omständigheten, att ett fåtal domstolsjurister icke har arbetsrum är »eine nicht typische Gestaltung», från vilken sålunda kan bortses i beskattningsavseende.[6] Vidare är merutgiften för kost vid övertidsarbete något som skall »als nicht typisch unter Berufung auf Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen abzulehnen sein».[7] Bundesfinanzhof har emellertid beträffande de två sist angivna situationerna medgivit vissa undantag.[8]

Den ekonomiska realiteten kom alltså att i rättstillämpningen alltmer betonas och detta skedde framför allt med stöd av det allmänna stadgandet i 4 § 1919 års Reichsabgabenordnung.

[2] Cit. från Lion III, s. 31 f.

[3] Bühler, Steuerrecht I, s. 72 ff.

[4] Hübschmann m. fl. II, kommentaren till 1 § Steueranpassungsgesetz, s. 29 f.

[5] Se t. ex. Bühler, Steuerrecht I, s. 72, och Kühn, s. 492.

[6] Från redogörelsen för praxis i Bühler, Steuerrecht I, s. 72.

[7] Från redogörelsen för praxis i Bühler, Steuerrecht I, s. 72.

[8] Hübschmann m. fl. II, kommentaren till 1 § Steueranpassungsgesetz, s. 29.

Särskilt markerat framträder detta då fråga är om ett faktiskt och avgörande inflytande i ekonomiskt hänseende. För vissa dylika situationer givas såsom redan nämnts regler i 80 § 1919 års Reichsabgabenordnung, och för andra har rättspraxis utbildat regler av motsvarande innebörd. Så är fallet beträffande beskattningen av koncernföretag och därmed jämförliga sammanslutningar.[9] De sedvanerättsliga regler, vilka framvuxo på detta område under 1920-talet, sammanfattas vanligen under beteckningen »*die Organtheorie*». Tankegången innebär i korthet, att en civilrättsligt sett självständig juridisk person, vilken i princip utgör skattesubjekt, genom sitt ekonomiska beroende av en annan fysisk eller juridisk person förlorar sin skatterättsliga självständighet och följaktligen betraktas såsom det överordnade företagets »organ». Jämförelse göres ofta med ett anställningsförhållande[1], och förutsättningarna för metodens tillämpning ha utformats med iakttagande därav.[2] Enbart intressegemenskap mellan självständiga företag räcker sålunda icke. Antydda betraktelsesätt kom först till användning vid taxering till omsättningsskatt och medförde bl. a., att prestationer från det underordnade till det överordnade företaget icke underkastades beskattning.[3] Även i fråga om inkomstbeskattningen tillämpades organteorin.[4]

Vad angår efter andra världskriget gällande rätt må nämnas, att teorin saknar betydelse för omsättningsskatten[5] men äger betydelse på vissa andra beskattningsområden, t. ex. 2 § i 1936 års Gewerbesteuergesetz, som bl. a. innehåller:

Ist ein solches Unternehmen (t. ex. Kapitalgesellschaft) dem Willen eines anderen inländischen Unternehmens derart untergeordnet,

[9] Allmänt uppfattas dessa regler såsom ett uttryck för »die wirtschaftliche Betrachtungsweise», se t. ex. Pistorius, s. 102 f., och Moos, s. 278.

[1] Se t. ex. Hensel, s. 221, not 1, och Moos, s. 278.

[2] Hensel, s. 221, not 1.

[3] Se närmare härom, Moos, s. 279 ff.

[4] Moos, s. 299 ff.

[5] Bühler, Gesellschaften und Konzerne, s. 199.

dass es keinen eigenen Willen hat, so gilt es als Betriebstätte dieses Unternehmens.[6]

Enligt Bühler[7] fordra taxeringsmyndigheterna numera att ett skriftligt organavtal finnes.

Motivet för upptagandet av *tolkningsanvisningarna* i 4 § 1919 års Reichsabgabenordnung var framför allt en önskan att bryta formalismen i den föregående rättstillämpningen samt förebygga »die Verknöcherung der Rechtsbildung». Stadgandet måste vidare ses mot bakgrunden av Beckers uppfattning om beskattningsrättens natur samt lagstiftningstekniken på beskattningens område ävensom rörande Reichsfinanzhofs uppgift att leda icke blott rättstillämpningens inriktning utan även beskattningsrättens utveckling överhuvud. Becker tillerkänner sålunda Reichsfinanzhof en rättsskapande uppgift. Enligt Beckers mening är det nämligen både naturligt och riktigt,

— — — »dass sich die Steuergesetze, soweit es sich nicht um Festlegung ihres Sprachgebrauchs handelt, auf das Unerlässliche beschränken; was darüber hinausgeht, ist gefährlich. Wo sie Begriffe zu bestimmen suchen, sollten sie in der Regel nur Richtlinien, Leitsätze, Anhaltspunkte geben. Mag man von unzureichenden Gesetzesvorschriften sprechen: sie sind besser als falsche.»[8]

I anslutning till detta principuttalande framhåller Becker, att erfarenheten av motsvarande metod inom civilrätten icke

---

[6] Ang. organteorin, se vidare t. ex. Sandström, Dubbelbeskattningsavtal, s. 71, och v. Wallis, s. 265 ff. Beträffande begreppet fast driftställe enligt tysk beskattningsrätt, se Sandström, Dubbelbeskattningsavtal, s. 233.

[7] Bühler, Gesellschaften und Konzerne, s. 195.

[8] Becker, s. 34 f. — Friedrichs, s. 39, hävdar att legalitetsprincipen fordrar att rekvisitet (»Steuertatbestand») skall vara klart bestämt i lagen även om skattelagen öppnar möjlighet för en mer eller mindre fri prövning. I sammanhanget pekar Friedrichs därvid särskilt på kringgåendesituationer.

varit dålig, och han pekar därvid på bestämningen av illojal konkurrens.[9]

Reichsfinanzhof kom också att i hög grad utnyttja sin ställning och intog under 1920-talet en mycket fri hållning till skattelagarnas ordalydelse[1] även om doktrinen städse betonade legalitetsprincipen[2] och frirättsskolans läror icke godkändes av Reichsfinanzhof[3]. Domstolens motivering för en fri tolkning har mången gång utgjorts av en hänvisning till finansrättsliga synpunkter och skattepolitiska önskemål såsom att beskattningen skall vara allmän och likformig[4] samt givas en enkel och praktisk utformning. En teleologisk tolkningsmetod har sålunda kommit att accepteras även där ordalydelsen icke varit oklar.[5] I detta sammanhang må anmärkas att Lion, som tager avstånd från allt tal om »Wirtschaftsbegriffe» o. dyl., reducerar spörsmålet om beskattningsrättens självständighet till en fråga om tolkning.[6]

Betydelsen av lagstiftarens vilja och syftet med en lagbestämmelse har Reichsfinanzhof tagit ställning till bl. a. i ett utslag från 1920-talet. I utslaget anföres:

»Zwar sind die bei der Beratung des Gesetzes abgegebenen Erklärungen für die Erforschung des Willens des Gesetzgebers von Bedeutung; dieser Wille ist aber nur insoweit bindend, als er im Gesetze zum Ausdruck gekommen ist. Nach Massgabe dieses Willensausdrucks gilt es daher, die Gesetzesvorschrift, ohne an dem buch-

[9] Becker, s. 35.

[1] Lion, Wirtschaftsbegriffe, s. 147, framhåller, att Reichsfinanzhof i vidaste omfattning begagnat sig av alla former av extensiv tolkning.

[2] Pistorius, s. 101.

[3] Se t. ex. Pistorius, s. 101.

[4] Uttalanden såsom detta av Jahn, s. 18, äro ofta förekommande i litteraturen:

»Überall fordert Gerechtigkeit und Billigkeit, dass wirtschaftlich gleichliegende Tatbestände steuerlich gleichmässig behandelt werden.»

[5] Friedrichs anser, att då lagen är klar saknas utrymme för tillämpning av 4 §, s. 42.

[6] Lion, Wirtschaftsbegriffe, s. 181.

stäblichen Sinne des Ausdrucks zu haften, so auszulegen, dass dem erkennbaren Zwecke des Gesetzes und dem wahren aus dem Gesetze selbst sich ergebenden Sinne der Vorschrift entsprochen wird.»[7]

Vad angår luckor[8] i lagen har Reichsfinanzhof i betydande utsträckning använt sig av analog lagtolkning.

Tillämpningen av 4 § kan enligt Bühler[9] icke sägas ha gynnat de skattskyldiga. Principen in dubio pro fisco kan dock icke anses ha vunnit domstolarnas erkännande[1], även om den för taxeringsmyndigheterna framstått som ledstjärna. Åtskilliga författare betona i sammanhanget, att — även om den samlade skattelagstiftningen har ett otvetydigt fiskaliskt syfte — tolkningen skall äga rum med beaktande av den vid tillämpningstillfället aktuella bestämmelsens ändamål.[2] I enlighet

[7] Cit. från Bühler, Lehrbuch I, s. 50.

[8] Bühler, Lehrbuch I, s. 52, definierar lucka i lagen med följande:

»Eine Lücke im Gesetz ist erst dann anzunehmen, wenn sich ein Tatbestand auch bei weiter Auslegung nicht mehr unter das Gesetz bringen lässt.»

Lion, Wirtschaftsbegriffe, s. 186, anser, att analog lagtolkning må tillgripas allenast i fråga om luckor, vilkas existens omöjliggör lagens tillämpning. Friedrichs, s. 42, liksom Hensel, Dogmatik, s. 246 f., anser analogien otillåten. Hensel åberopar till stöd för sin uppfattning följande stadgande i 81 § 1919 års Reichsabgabenordnung:

Die Steuerschuld ensteht, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Steuer knüpft.

Genom ett e contrarioslut finner Hensel att om rättsfaktum icke föreligger inträder ej heller någon skattskyldighet.

Pistorius, s. 101, finner däremot analogien tillåten men framhåller samtidigt under hänvisning till rättsfall, att luckor icke få utfyllas efter domarens egen skälighetsbedömning.

[9] Bühler, Lehrbuch I, s. 51. — Från tolkning skiljer sig »das Ermessen», varom talas i 2 § Steueranpassungsgesetz, se t. ex. Metz I, s. 190 f., Kühn, s. 501 f., Hübschmann m. fl. II, kommentaren till sagda paragraf, s. 4 f. samt Spitaler, Das Ermessen, s. 82 ff.

[1] Bühler, Lehrbuch I, s. 53, och Spitaler, Auslegungsregeln, s. 288. Se vidare Friedrichs, s. 42.

[2] Se t. ex. Spitaler, Auslegungsregeln, s. 288. Jfr vidare Friedrichs, s. 42 f.

därmed anses satsen att undantagsbestämmelser skola tolkas strikt icke äga principiell giltighet.[3]

Spitaler har gjort försöket att uppställa ett schema över tolkningsmetoder och därvid sökt angiva metodernas rangordning.[4] Även om värdet av en sådan systematisering kan diskuteras är den gjorda sammanställningen av intresse i det den belyser de tolkningsregler, vilka för närvarande kunna sägas vara i stort sett accepterade, dock att de olika metoderna icke givas samma betoning av skilda författare. I första hand anvisas den grammatikaliska, den logiska och den systematiska metoden. Därefter upptager Spitaler den genetiska »soweit die Entstehungsgeschichte im Gesetz erkennbar ist». Denna metod torde endast undantagsvis kunna komma till användning, även om man med Spitaler nöjer sig med förekomsten av »schwache Spuren und blasse Konturen».

I nästa rum sätter Spitaler den teleologiska tolkningsprincipen och uppställer följande synpunkter, vilka skola beaktas eller anläggas: rättvisa och likformighet, förhållandenas utveckling, »die wirtschaftliche Betrachtungsweise», billighet, »die Verkehrsanschauung» samt »die typische Betrachtungsweise». För Spitaler innebär »wirtschaftliche Betrachtungsweise» »eine rechtliche u. zw. — — — eine vertiefte steuerrechtliche Betrachtung»[5], och han vill för sin del beteckna detta betraktelsesätt som ett sociologiskt eller socialrättsligt[6]. Beträffande »die typische Betrachtungsweise» må endast antecknas, att Spitaler uppfattar detta som en allmän lagtolkningsme-

---

[3] Bühler, Steuerrecht I, s. 203, där följande citeras ur ett utslag av Reichsfinanzhof från år 1934:

»Der Satz, Ausnahmevorschriften seien eng auszulegen, hat keine rechtliche Geltung.»

[4] Spitaler, Auslegungsregeln, s. 267 ff.

[5] Spitaler, Auslegungsregeln, s. 291.

[6] Spitaler, Auslegungsregeln, s. 291 f.

tod till skillnad från flera andra författare men hävdar metodens starka begränsning[7].

Övriga tolkningsregler äro den organiska (sakens natur, allmänna rättsgrundsatser och framför allt tro och heder), den genetiska »soweit die Entstehungsgeschichte im Gesetz nicht erkennbar ist» samt den historiska.

Spitaler anser sålunda, att analogien icke är en tolkningsmetod, och grunden för hans uppfattning är att analogien innebär »ein Weiterdenken des Gesetzwillens» i avseende å icke reglerade situationer.[8] Analogien kan enligt Spitaler icke användas för att utvidga beskattningen men han frånkänner dock icke analogien all betydelse.[1]

Steuerumgehung

I tysk rätt användes beteckningen »Steuerumgehung» för kringgående av skattelag, och detta sker oberoende av skiljaktigheter i uppfattningen om företeelsens natur. Med »Steuerflucht» förstås ett genom förändring av medborgarskap, utflyttning från ett land eller annorledes föranlett upphävande av den subjektiva skattskyldigheten eller den objektiva skatteplikten i förhållande till ett visst land. Lagstiftningen i modern tid mot »Steuerflucht» har sina föregångare i gabella emigrationis, som särskilt under medeltiden uppträdde under åtskilliga benämningar.[2] »Steuerflucht» kan sålunda uppfattas

---

[7] Spitaler, Auslegungsregeln, s. 293, där han anför, att »die typische Betrachtungsweise» endast kan komma till användning, »wenn es sich um Lebensverhältnisse handelt, die in nahezu gleichartiger Ausgestaltung — gleichartig im Hinblick auf die Idee der betreffenden Steuer — häufig vorkommen.»

[8] Spitaler, Auslegungsregeln, s. 298. Med lagtolkning däremot förstås »ein Richtig- und Ausdenken» av lagstiftarens ofullständigt utsagda vilja.

[1] Spitaler, Auslegungsregeln, s. 298 ff.

[2] Angående den historiska utvecklingen i Centraleuropa, se Lion—Hartenstein, s. 101 ff. Av modernare tysk lagstiftning må nämnas 1918 års

som en teknisk term för vissa speciella företeelser, vilka kunna men icke nödvändigtvis alltid måste utgöra en art av »Steuerumgehung».

Skilda uppfattningar om innebörden av »Steuerumgehung» samt meningsmotsättningar rörande 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung och dess ställning i rättssystemet åskådliggöras lämpligast mot bakgrunden av en redogörelse för mer allmänt omfattade synpunkter på skillnaden mellan »Steuerumgehung» och vissa andra rättsliga företeelser. Beträffande dessa gränsdragningsfrågor följer framställningen det av Hensel[3] och även av andra författare brukade schemat.

Såsom redan tidigare nämnts[4] råder enighet därom, att skenrättshandlingar och förtäckta rättshandlingar äro artskilda från kringgående. Att så är fallet i tysk beskattningsrätt framgår med all önskvärd tydlighet av 5 § Steueranpassungsgesetz.

Försök ha gjorts att hävda ogiltigheten av kringgåendehandlingar på beskattningsrättens område under åberopande av att dylika handlingar strida mot goda seder. Tankegången är därvid att den skattskyldige, som lyckats kringgå skattelagen, erhåller en av lagstiftaren icke avsedd skattelindring samtidigt som skattetrycket måste öka för de lojala skattskyldiga. I angiven mening innesluter enligt Becker kringgående en åtgärd, som strider mot goda seder.[5] Ett accepterande av denna synpunkt anser Becker[6] dock icke böra medföra krav om ett insättande i lagtexten av en dylik förutsättning, eftersom en

---

Steuerfluchtgesetz samt en år 1931 utfärdad Notverordnung, som i 3 kap. innehöll bestämmelser beträffande »Reichsfluchtsteuer und sonstige Massnahmen gegen die Kapital- und Steuerflucht». Sistnämnda författning gäller med vissa ändringar alltjämt och bär rubriken »Vorschriften über die Reichsfluchtsteuer». Se beträffande 1918 års författning, Strutz, s. 87 ff., och rörande 1931 års, Lion—Hartenstein, s. 105 ff.

[3] Hensel, Dogmatik, s. 232 ff.

[4] Se ovan s. 64.

[5] Becker, Bank-Archiv, s. 16. Mot ett åberopande av goda seder talar avsaknaden av »gute Steuersitten», Bühler, Lehrbuch I, s. 115, not 10.

[6] Becker, Bank-Archiv, s. 16.

sådan formulering skulle skapa rättsosäkerhet ävensom inkräkta på syftet med 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung.

Nees finner väl, att en kringgåendehandling kan strida mot goda seder, men anser, att detta icke är utmärkande för kringgåendet.[7]

Hensel[8] går längre och finner för sin del, att kringgående åtgärder icke i och för sig strida mot goda seder. Vad som möjligen kan anses stridande däremot är effekten av kringgåendet, nämligen skattelindringen. Att så skulle vara fallet kan Hensel dock icke finna.

Att kringgående skulle kunna omintetgöras såsom stridande mot tro och heder anser Hensel[9] uteslutet av det skälet, att BGB:s bestämmelser om tro och heder ha en begränsad räckvidd. Becker däremot anser, att det skatterättsliga likaväl som det civilrättsliga anspråket måste uppfyllas i enlighet med grundsatsen om tro och heder.[1] Lion finner med hänsyn till beskattningens natur såsom vilande på ett offentligträttsligt »Gewaltverhältnis» att skatteanspråket icke kan bedömas utifrån tro och heder.[2]

I nyare arbeten har frågan om betydelsen av rättsgrundsatsen tro och heder även berörts. Antecknas må att Bühler ävensom andra författare tagit upp spörsmålet men endast i anknytning till beskattningsrättens formella del.[3]

Den till det yttre rådande likheten mellan kringgående och

---

[7] Nees, s. 56.

[8] Hensel, Dogmatik, s. 234 ff.

[9] Hensel, Dogmatik, s. 236. Se också Bühler, Lehrbuch I, s. 115, not 10.

[1] Becker, Bank-Archiv, s. 15.

[2] Lion, Wirtschaftsbegriffe, s. 185.

[3] Bühler, Steuerrecht I, s. 71 f. Av Metz, I, s. 188 f., anförda rättsfall synes jämväl framgå att grundsatsen om tro och heder har sin egentliga betydelse på taxeringsförfarandets och taxeringsprocessens område. Även Hübschmanns m. fl. redogörelse, II, kommentaren till 1 § Steueranpassungsgesetz s. 16 ff., ådagalägger sagda förhållande.

konversion[4] får enligt Hensel[5] icke tillåtas föranleda ett jämställande av dessa företeelser. I avseende å konversion märkes att rättsföljden av icke ogiltiga moment upprätthålles under det att beträffande kringgående en omvandling, »Umdeutung», vid det rättsliga bedömandet sker av faktiskt förefintliga omständigheter, vilka icke grunda skatteplikt, till skattelagens rättsfaktum.[6]

En generalklausul riktad mot kringgående av skattelag skulle kunnat utformas med 226 § BGB som förebild dvs. såsom ett allmänt »Schikaneverbot».[7] En dylik utformning har emellertid icke närmare diskuterats.

Becker har med sin allmänna uppfattning av skattelagarnas natur[8] saknat anledning att mera ingående behandla kringgående av skattelag såsom ett problem inom den allmänna rättsläran. För Becker är 5 § endast ett utflöde av 4 § 1919 års Reichsabgabenordnung[9], och metoden att omintetgöra kringgåendeförsök är för honom lagtolkning med beaktande av skattelagens speciella karaktär. Teorien om beskattningsrättens självständighet leder Ball fram till Beckers ståndpunkt. Reichsfinanzhof kan dock — enligt Strauss[1] — i sin rättstillämpning icke sägas ha helt accepterat Beckers och Balls uppfattning rörande sambandet mellan 4 och 5 §§.

För vissa andra författare åter inställer sig kringgåendepro-

---

[4] Konversion här uppfattad enligt 140 § BGB.

[5] Hensel, Dogmatik, s. 236 f.

[6] Hensel, Dogmatik, s. 236.

[7] Bühler, Lehrbuch I, s. 115.

[8] Se ovan, särskilt s. 68, not 6.

[9] Becker finner, att kringgående icke faller inom 4 §:s tillämpningsområde men att 5 § är ett utflöde av 4 §, Becker, Die Selbständigkeit des Steuerrechts, s. 10.

Nees, som delar Vetschs uppfattning om kringgående av skattelag, anser, att 4 § varit tillräcklig för bekämpandet av kringgående samt att 5 § innebär en alltför kraftig begränsning, s. 48 f.

[1] Strauss, s. 9.

blemet först där området för lagtolkning slutar.[2] Spörsmålet är för anhängare av denna uppfattning sålunda av annan art och tvingar dem att söka sig fram till lösningar med hjälp av allehanda mer eller mindre vedertagna principer. En kort redogörelse för de på detta plan framförda synpunkterna skall här lämnas, varvid må erinras om de tankegångar och synpunkter, vilka återgivits i Avd. I.

Såsom företrädare för en meningsriktning avvikande från Beckers må särskilt nämnas Hensel[3], som gör försöket att bestämma vad »Steuerumgehung» egentligen är. Till skillnad från Becker uppfattar Hensel icke skattelagarna såsom uppbyggda av »wirtschaftliche Begriffe». Motiveringen är att den ekonomiska företeelse, som enligt ett politiskt bedömande anses skola utgöra beskattningens objekt, genom lagstiftningen omformas till »ein gesetzlicher Tatbestand».[4] Hensel definierar i överensstämmelse därmed kringgående av skattelag som

»die Erreichung einer bestimmten wirtschaftlichen Lage, unter Vermeidung des rechtlichen Tatbestandes, welchen der Gesetzgeber hierfür als üblich im Verkehrsleben angesehen und daher zur Voraussetzung der Entstehung des Steueranspruchs erhoben hat».[5]

Av denna bestämning följer dock icke att Hensel rubricerar »Steuerumgehung» som ett specialfall av kringgående av lag, och ett av skälen är grundsatsen om vars och ens rätt att handha sina ekonomiska angelägenheter så att han har att erlägga så låg skatt som möjligt.[6]

---

[2] Hensel, Dogmatik, s. 244, där följande uttalas: »Die echte Steuerumgehung fängt genau dort an, wo die Auslegungskunst zu versagen beginnt.»

[3] Rosendorff delar icke Beckers och Balls uppfattning men kan icke sägas ha givit uttryck för några nya eller originella synpunkter på kringgående av skattelag.

[4] Hensel, Dogmatik, s. 223.

[5] Hensel, Dogmatik, s. 225.

[6] Hensel, Dogmatik, s. 228.

Vad angår vanliga lagtolkningsregler ävensom analogien såsom remedier intager Hensel den ståndpunkten, att dessa metoder icke äro tjänliga.[7] För Hensel äro sålunda endast uttryckliga rättsregler, lagfästa eller sedvanerättsliga, de vapen, med vilka kringgående av skattelag kan bekämpas.[8] Frågan huruvida en sådan sedvanerätt[9] utbildats under tiden före år 1920 att en generalklausul icke erfordrats besvarar Hensel efter en undersökning av rättspraxis nekande.[1] I detta läge återstod ingen annan väg än lagstiftningens och Hensel finner för sin del att ett system av specialklausuler, hur väl utbyggt det än kan synas vara, ändock aldrig kan täcka alla former av kringgående av skattelag.[2] Emellertid bör metoden med specialklausuler komma till användning i så stor utsträckning som möjligt. Hensel är visserligen motståndare till den lagstiftningsteknik som arbetar med obestämda begrepp[3], men han anser övervägande skäl tala för ett bibehållande av 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung om än i något ändrad form. — Den senare lagstiftningen har såsom redan antytts följt denna linje.[4]

Lion, som icke ansluter sig till Beckers och Balls principiella uppfattning om beskattningsrättens natur, anser, att analog lagtolkning och »freie Rechtsfindung» endast på grund av den uttryckliga bestämmelsen i 5 § äro tillåtna beträffande kringgående.[5]

Vid sidan av general- och specialklausuler har såsom ett

---

[7] Hensel, Dogmatik, s. 237 ff.

[8] Hensel, Dogmatik, s. 247.

[9] Enligt Hensel, Dogmatik, s. 247, skulle en dylik sedvanerättslig regel kunnat formuleras på följande sätt: »Das zur Umgehung der Steuerpflicht vorgenommene Rechtsgeschäft wird steuerrechtlich so behandelt, als ob der gesetzliche Steuertatbestand verwirklicht wäre.»

[1] Hensel, Dogmatik, s. 247 ff., särskilt s. 260 f. Se även ovan, s. 46.

[2] Hensel, Dogmatik, s. 266.

[3] Hensel, Dogmatik, s. 285, samt vidare s. 278, där Hensel karaktäriserar 5 § såsom »ein unbestimmter Steuertatbestand».

[4] Se ovan s. 54.

[5] Lion, Wirtschaftsbegriffe, s. 186.

medel att omintetgöra kringgåendeförsök pekats på själva skattesystemets utformning. Bland andra har Schmölders[6] i fråga om skilda samband mellan olika skatteformer framhållit, att skattesystemets utbyggnad med vad som kallas »Kontrollsteuern» kan tjäna som medel i kampen mot falskdeklaration även om endast de grövsta formerna därav kunna motverkas. Han berör i sammanhanget även kringgående av skattelag. Något exempel på en ren kontrollskatt säger han sig dock icke kunna anföra.[7]

Efter andra världskriget synes — av tillgänglig litteratur att döma — kringgående av skattelag icke mera ingående ha diskuterats.

Rekvisiten i 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung och dess efterföljare skola nedan närmare belysas, varvid redogörelse först lämnas för rekvisiten i sagda paragraf samt därefter för de ändringar som därutinnan ha företagits.

Avsikten att kringgå en beskattningsregel — i författningstexten uttryckt med orden »zur Umgehung der Steuer» — har uppställts och ansetts som ett nödvändigt rekvisit. Becker[8] använder denna formulering:

»Vorliegen — und wohlgemerkt, festgestellt, d. h. von der Steuerbehörde nachgewiesen werden —, muss vor allem die Absicht, die Steuer zu umgehen.»

Emellertid behöver detta syfte icke vara det enda motivet

[6] Schmölders, s. 113 ff. Se även Schmölders, Finanzwissenschaft, s. 330 f.

[7] Schmölders, s. 114.

[8] Becker, Bank-Archiv, s. 15. Bland andra, som särskilt understryka kravet på kringgåendeavsikt, kan nämnas Mrozek, s. 125. Ang. bevisskyldigheten se Hensel, Dogmatik, s. 272, som bl. a. anför:

»Ein formeller Nachweis der Umgehungsabsicht wird freilich von der Steuerbehörde nur in den seltesten Fällen geführt werden können; nach der Gestaltung der Beweislast im Steuerprozess bedarf es dessen auch nicht. Es genügt meines Erachtens die sich aus den Umständen ergebene Überzeugung der Behörden und Gerichte, dass aussersteuerliche Gründe bei der Wahl des Weges keine ausschlaggebende Rolle gespielt haben.»

för val av en viss »ovanlig» rättshandling även om detsamma måste ha varit det utslagsgivande[9], och ej heller erfordras att båda parterna i ett avtal avse att undgå skatt.

Ha däremot rent organisatoriska och affärsmässiga skäl varit avgörande för den skattskyldiges handlande, är det subjektiva rekvisitet ej uppfyllt.[1] Avsikten att undgå skatt bedömes med avseende å samtliga skatter som kunna komma i fråga[2], även om rekvisitet anses uppfyllt om lindring av endast en skatt skulle följa. Hänsyn skall därvid tagas till de vid tidpunkten för rättshandlingens företagande gällande ävensom väntade skatterna.[3]

Föreligger villfarelse eller har den skattskyldige av misstag vidtagit den »ovanliga» rättshandlingen är det subjektiva rekvisitet icke uppfyllt.[4]

Bühler hävdar i motsats till ovan anmärkta synpunkter, att något subjektivt rekvisit överhuvud icke uppställts. Varken av lagens ordalydelse eller av rättspraxis framgår enligt Bühler, att kringgåendeavsikt erfordras, och Bühler tillägger, att stadgandet icke är någon »Strafnorm und darum macht ihre Anwendung nicht die Untersuchung der 'Schuldfrage' nötig».[5]

Vad här anförts rörande kravet på kringgåendeavsikt stöder sig på uttalanden i olika arbeten tillkomna före Hitlerregimen. Även efter den förändring stadgandet genomgick vid dess

[9] Strauss, s. 18. Mirbt, s. 81, yttrar: »Dabei ist es für das Vorliegen der Absicht genügend, wenn sie e i n Beweggrund für die Vornahme der betreffenden Handlung gewesen ist.»

[1] Hensel, Dogmatik, s. 272, som där vidare framhåller att angivna skäl faktiskt måste ha varit utslagsgivande och ej blott åberopas som skenskäl. Samma uppfattning har Thoma, s. 66, i fråga om rättstillämpningen efter andra världskriget.

[2] Strauss, s. 19.

[3] Strauss, s. 19 f.

[4] Rosendorff, s. 27.

[5] Bühler, Lehrbuch I, s. 116, not 12, synes vara den ende företrädaren för antydda uppfattning. Bühler, Steuerrecht I, gör intet uttalande i någondera riktningen. Friedrichs, s. 44, framhåller däremot stadgandets likhet med en straffbestämmelse.

överflyttande till 6 § 1934 års Steueranpassungsgesetz anses detsamma för sin tillämpning alltjämt fordra att det subjektiva rekvisitet är uppfyllt.[6]

Att en »*ovanlig*» *rättshandling* föreligger tolkas av Reichsfinanzhof[7] i ett utslag på följande sätt:

»Ihren Charakter als eine ungewöhnliche Form streift die besondere Form auch nicht dadurch ab, dass neuerdings der Versuch, durch diese Form die Steuer zu umgehen, nicht vereinzelt geblieben ist. Ob eine Rechtsform ungewöhnlich ist, ist nur vom Standpunkt der natürlichen Befriedigung des wirtschaftlichen Bedürfnisses aus zu beurteilen.»

Lagtextens oklara formulering har kritiserats, och Reichsfinanzhofs uttalande har betecknats som om möjligt ännu oklarare.[8] Kritiken har icke stannat därvid utan även framhållit, att en art av rättshandling, vilken befinnes lämplig för visst ändamål men tidigare icke brukats i dylikt sammanhang, måste uppfattas såsom »ovanlig» vid dess första begagnande samt att allt tal om »ungewöhnliche Form» vilar på en fiktion. Däremot har anförts, att 4 § 1919 års Reichsabgabenordnung med sin hänvisning till »förhållandenas utveckling» förebygger en dylik tolkning.[9] Vad som åsyftas med formuleringen är endast »dass jemand spitzfindig mit allerhand Rechts-

[6] Se t. ex. Hübschmann m. fl. II, kommentaren till 6 § Steueranpassungsgesetz, s. 7, Kühn, s. 516, och Megow, s. 7 ff., Metz, I, s. 198, anser, att syftet att vinna skattelindring icke behöver vara det dominerande utan att rekvisitet får anses uppfyllt om sagda syfte jämte andra skäl varit avgörande.

[7] Cit. från Hensel, Dogmatik, s. 271, not 1, och Strauss, s. 15.

[8] Hensel, Dogmatik, s. 271, not 1, och Strauss, s. 15 f.

[9] Rosendorff, s. 33 f. Jfr vidare Hensel, s. 97, som understryker att »ungewöhnlich (im Sinne von nicht häufig) braucht das in Frage stehende Rechtsgeschäft nicht zu sein». Thoma, s. 66, uttrycker detta förhållande med denna formulering: »Dass ein bestimmter Weg nicht üblich ist, macht ihn noch nicht zur missbräuchlichen Steuerumgehung. Die Absicht der Steuerumgehung muss vorliegen.»

kniffen der Sache ein anderes juristisches Gewand umhängt, während wirtschaftlich alles beim alten bleibt».[1] Med denna tolkning anser Nees, att nu avhandlade rekvisit förlorar sin betydelse.[2]

Stadgandets nu gällande avfattning innehåller icke uttryckligen rekvisitet »ungewöhnliche Rechtsform», men i rättspraxis uppställes alltjämt sagda rekvisit.[3]

En förutsättning är vidare, att den valda rättshandlingen skall för den skattskyldige föra fram till *väsentligen samma*

---

[1] Becker, Bank-Archiv, s. 15.

Från ett utslag från 1930-talet må följande uttalande citeras, Hübschmann m. fl. II, kommentaren till 6 § Steueranpassungsgesetz, s. 7:

»Die im wirtschaftlichen Leben geltende Vertragsfreiheit hat steuerlich nur da ihre Grenze, wo die getroffenen Massnahmen nicht ernstlich gemeint sind, oder wo festzustellen ist, dass die getroffenen Massnahmen den wahren wirtschaftlichen Absichten der Beteiligten nicht entsprechen, sondern durch Vorschützen formeller Verträge auf einem rechtsgeschäftlichen Schleichwege etwas ganz anderes erreicht werden soll, als es nach dem Vertrage erscheint.»

Det nära sambandet mellan här avhandlade rekvisit och kravet på kringgåendeavsikt belyses av följande uttalande av Reichsfinanzhof i ett utslag, cit. från Bühler, Steuerrecht I, s. 86:

»Auch eine Rechtsform, die bürgerlich-rechtlich nicht zu beanstanden ist und die zur Erreichung der verschiedensten Zwecke geeignet ist, kann im Einzelfall ungewöhnlich sein, wenn sich aus den gesamten Umständen erkennen lässt, dass nicht wirtschaftliche Gesichtspunkte, sondern nur Steuerumgehungsabsichten zu ihrer Wahl geführt haben.»

[2] Nees, s. 51.

[3] Ordet »Missbrauch» kan dock sägas täcka detta rekvisit. Se angående nu härskande uppfattning t. ex. Bühler, Steuerrecht I, s. 85 ff., Hübschmann m. fl. II, kommentaren till 6 § Steueranpassungsgesetz, s. 3 ff., Kühn, s. 515, och Thoma, Zur Frage des Missbrauches von Formen, s. 242.

Thoma, s. 63, sammanfattar detta krav i följande:

»Bei der missbräuchlichen Steuerumgehung stimmt also die rechtsgeschäftliche Gestaltung der Verhältnisse aus steuerlichen Gründen nicht mit der üblichen, vom Gesetz gekennzeichneten Interessenlage überein. Es besteht ein Zwiespalt zwischen dem wirtschaftlichen Ziel und der gewählten rechtsgeschäftligen Form zum Zwecke der Steuerumgehung (in fraudem legis agere).»

ekonomiska resultat som den rättshandling, vilken utgör rättsfaktum enligt vederbörande lagrum. — I detta sammanhang bortses från att betydande rättsliga olägenheter kunna vara förenade med den valda rättshandlingen och 5 § fördenskull icke tillämplig. — Strauss[4] nämner såsom exempel förvärv av samtliga andelar i ett Grundstücksgesellschaft i stället för övertagande av fastigheten direkt. Oaktat att förvärvet av andelarna i och för sig medföra vissa rättsverkningar, vilka icke skulle uppstått vid ett direkt förvärv av fastigheten, har praktiskt sett samma ekonomiska resultat uppnåtts.[5]

Såsom av 6 § Steueranpassungsgesetz framgår har detta rekvisit strukits, och i tillgängliga arbeten utgivna efter andra världskriget har detsamma ej närmare behandlats.

Medför den valda rättshandlingen *olägenheter i rättsligt hänseende* är detta en omständighet som utesluter tillämpningen av 5 §, såvida sagda olägenheter icke äro allenast ringa eller av mera formell än reell natur.[6] Såsom ett typiskt exempel på fall där 5 § ej kan åberopas brukar nämnas[7] ombildning av ett G. m. b. H. till ett offene Handelsgesellschaft, varigenom delägarnas ekonomiska ansvar ökar, en väsentlig nackdel med ombildningen.

Bedömandet huruvida angivna rekvisit är uppfyllt eller ej anknyter sig till läget vid tidpunkten för rättshandlingens ut-

---

[4] Strauss, s. 16.

[5] Strauss, s. 16, som vidare anför:

»Nicht mit der theoretischen Darlegung, sondern nur durch den Nachweis, das diese anderen Rechtsfolgen im konkreten Fall praktische Bedeutung haben, können die Beteiligten der Anwendung des § 5 Reichsabgabenordnung entgegentreten.»

Becker, s. 72, understryker också, att det avgörande är »das praktische Ergebnis».

[6] Mrozek, s. 129, nämner såsom exempel, att en arbetsgivare utöver lön regelmässigt lämnar gåvor till den anställde, vilken icke har rättsliga möjligheter att framtvinga en dylik gåva.

[7] Se t. ex. Mirbt, s. 83, Rosendorff, s. 30 f., och Strauss, s. 16 f. Angående val av företagsform, se vidare Becker, Bank-Archiv, s. 15.

förande. Uppstå i framtiden icke förutsedda olägenheter genom t. ex. ändrad civillagstiftning saknar detta betydelse för ställningstagandet till om »Steuerumgehung» föreligger.[8]

Här sist avhandlade rekvisit ströks i 6 § Steueranpassungsgesetz och synes såsom ett självständigt sådant — efter vad som framgår av arbeten utgivna efter andra världskriget — ej längre upprätthållas i rättspraxis.

Anses kringgående vara för handen saknar detta betydelse i civilrättsligt hänseende.[9] Beskattningen skall äga rum som om den »vanliga» rättshandlingen företagits, vilket kan medföra svårigheter vid tillämpningen.[1] Hensel betecknar operationen att fastställa den normala transaktionen med uttrycket »Umdeutung».[2] Det har icke varit möjligt utröna, hur rättstillämpningen ställer sig till det fallet, att två vägar måste anses »vanliga» men att dessa icke medföra samma konsekvenser i beskattningsavseende.

Är den »vanliga» transaktionen icke av skattepliktig natur borde skattefrihet följa, vilket emellertid icke torde bliva fallet, eftersom »Steuerumgehung» i en dylik situation icke lär kunna förekomma. Friedrichs är av motsatt uppfattning och nämner såsom exempel det fall, att den skattskyldige uppdelat en icke skattepliktig transaktion i två skattebelagda.[3]

Vad angår sista ledet i 5 § må endast anmärkas, att dubbelbeskattning icke åsyftas, varför justering i efterhand skall ske för undvikande därav.

Föreligga icke samtidigt alla de angivna förutsättningarna[4]

---

[8] Strauss, s. 17, och där anfört rättsfall.

[9] Bühler, Lehrbuch I, s. 119, Hensel, Dogmatik, s. 273, och Rosendorff, s. 52, som särskilt framhåller, att ingen av parterna i ett avtal kan åberopa avtalets »Steuernichtigkeit».

[1] Hensel, Dogmatik, s. 273.

[2] Hensel, Dogmatik, s. 273.

[3] Friedrichs, s. 44.

[4] Såsom ovan, s. 54, antytts åvilar bevisskyldigheten taxeringsmyndigheten, se t. ex. Rosendorff, s. 51 f., och där åberopat yttrande av Becker.

är fråga om tillåten »Steuerersparung»[5]. Försök ha gjorts att positivt bestämma begreppet »Steuerersparung», men försöken ha strandat.[6]

Sålunda har Bühler[7] givit en definition, som här må återgivas:

»Erlaubte Steuerersparung liegt in einer solchen Wahl eines steuerlich vorteilhaften Weges, die sich keiner anderen als normaler Gestaltungen bedient.»

Uttalandet med sin hänvisning till »normale Gestaltungen» kan icke sägas vara särdeles upplysande.

I detta sammanhang må erinras om att 5 § endast är tillämpligt i fråga om företeelser inom området för »wirtschaftliche Vorgänge» — det ekonomiska livet i vedertagen bemärkelse. Sagda förhållande innebär en väsentlig begränsning av stadgandets betydelse. Såvitt kunnat utrönas har ingen författare analyserat Reichsfinanzhofs rättstillämpning i förevarande hänseende.[8] För den som uppfattar 5 § allenast som ett utflöde av 4 §:s allmänna regler synes här avhandlade begränsning av 5 § sakna betydelse.

Det enda exempel, som i förarbetena angivits till belysande av denna fråga, är ingående av äktenskap. Därmed torde kunna jämställas förutom upplösning av äktenskap, äktenskapsförord, bodelning utan samband med äktenskapets upplösning ävensom adoption.

Rörande tillämpningsfrekvensen må antecknas, att under

---

[5] Den åsikten har framförts — dock utan att vinna någon anslutning — att »Steuerumgehung» och »Steuerersparung» utgöra samma fenomen, se härom Rosendorff, s. 44.

[6] Så har Rosendorff, s. 42 f., endast bestämt »Steuerersparung» negativt genom en sammanställning av olika bristande förutsättningar för tillämpning av 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung.

[7] Bühler, Steuerrecht I, s. 84 f.

[8] Se t. ex. Nees, s. 50, som blott upprepar uttalanden från förarbetena. Becker, som lämnat en utförlig rättsfallsöversikt i sin kommentar, har icke närmare behandlat förevarande begränsning.

de tre första åren av 1920-talet[9] allenast sju mål avgjordes av Reichsfinanzhof under åberopande av 5 §. Frekvensen därefter synes vara något högre, men någon slutsats om betydelsen av denna bestämmelse — sedd isolerad — kan icke dragas därav, eftersom samtidigt den friare lagtolkningen på beskattningsrättens område alltmer accepterats[1], även om domstolarna nu visa större återhållsamhet[2] än under den nationalsocialistiska eran.

I åtskilliga skatteförfattningar ha upptagits antikringgåendeklausuler av olika beskaffenhet, t. ex. i 1 § 1940 års Grunderwerbsteuergesetz och 3 § 1934 års Kapitalverkehrsteuergesetz. Generalklausulen i Steueranpassungsgesetz verkar vid sidan av dylika bestämmelser och kompletterar dem i skilda hänseenden. Anledning saknas att här stanna vid dessa specialbestämmelser, vilka icke giva uttryck för andra grundsatser än som uppbära 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung och dess efterföljare.

Vad angår gränsdragningen enligt tysk rätt mellan kringgående av skattelag och falskdeklaration[3] må endast nämnas, att kringgående övergår i falskdeklaration genom att den skattskyldige åsidosätter sin uppgiftsskyldighet.[4]

ÖSTERRIKE

Varken doktrin, lagstiftning eller rättstillämpning i Österrike uppvisa några anmärkningsvärda särdrag i jämförelse med vad som förekommit i Tyskland. Den österrikiska litteraturen inom finansrätten är icke omfattande, och i de äldre arbeten, som varit tillgängliga, behandlas i allmänhet icke tolknings-

[9] Hensel, Dogmatik, s. 282.

[1] Lion, s. 20 f.

[2] Se t. ex. Thoma, s. 67 ff., och Megow, s. 7 f.

[3] Falskdeklaration användes här som en gemensam beteckning för vad som i tysk rätt uppdelas i »Steuerhinterziehung» och »Steuergefährdung». Ang. sistnämnda begrepp, se SOU 1942: 31, s. 61.

[4] Se t. ex. Strauss, s. 89 f.

problemet.[5] Myrbach—Rheinfeld har dock tagit upp spörsmålet privaträtt contra beskattningsrätt och hävdar därvid beskattningsrättens autonomi.[6]

Efter Anschluss kommo Reichsabgabenordnung och 1934 års Steueranpassungsgesetz att gälla även i Österrike. Dessa författningar äga alltjämt giltighet; dock att utrensning skett av nationalsocialistiskt gods.

Av moderna författare synes Lager vara den ende, som något berört frågan om skattelags tolkning. Han framhåller grundsatsen om »Gesetzmässigkeit der Verwaltung».[7] Rörande själva tolkningsspörsmålet uttalar Lager sig för att ordalydelsen i första hand är avgörande samt anför beträffande luckor i skattelagstiftningen, att sådana luckor skola vid tillämpningen utfyllas enligt ifrågavarande lags ledande grundtanke på det sätt som lagstiftaren skulle ha gjort om han observerat bristen i lagen.[8] Vad särskilt angår beskattningsrättens förhållande till privaträtten understryker Lager de skatterättsliga begreppens självständighet.[9]

---

[5] Sålunda beröras icke allmänna tolkningsspörsmål i Steuerhandbuch für die Republik Österreich av år 1932 eller av Loewenfeld.

[6] Följande uttalande av Myrbach—Rheinfeld, s. 10, är karakteristiskt:

»Soweit durch das Finanzrecht Rechtsverhältnisse (insbesondere Ansprüche und Verpflichtungen) oder Rechtseinrichtungen geschaffen werden, die aus dem Privatrecht nicht abzuleiten sind, bzw. die dem Privatrecht fremd sind oder gar im Gegensatz zu dem letzteren stehen, sind auf die betreffenden Rechtsinstitute Grundsätze des Privatrechtes und privatrechtliche Normen überhaupt nicht anwendbar. — — — Bei der Handhabung rein finanzrechtlicher Einrichtungen dürfen daher etwa vorhandene Lücken des positiven Finanzrechtes nicht durch Heranziehung privatrechtlicher Normen ergänzt werden, auch wenn eine evidente Analogie vorzuliegen scheint. — — — Nur wenn und soweit das Finanzrecht ausdrücklich auf Bestimmungen des Zivilrechtes und Zivilprozessrechtes hinweist, sind die letzteren auch bei Finanzeinrichtungen anzuwenden.»

[7] Lager, s. 13.

[8] Lager, s. 14.

[9] Lager, s. 14, där bl. a. såsom exempel på beskattningsrättens självständighet anföres, att civilrättsligt ogiltiga eller osedliga handlingar kunna medföra skatteplikt. Jfr 5 § Steueranpassungsgesetz, s. 62 f. ovan.

KAPITEL II

Schweizisk beskattningsrätt

Den rättsvetenskapliga behandlingen av beskattningsrätten i Schweiz ävensom rättsutvecklingen därstädes inom denna del av rättssystemet ha mottagit viktiga impulser från tysk rätt. Den schweiziska beskattningsrätten uppvisar dock särdrag i väsentliga hänseenden icke minst därutinnan att dess allmänna del under 1900-talets första hälft framvuxit utan stöd av en lagstiftning av typen Reichsabgabenordnung. Under senare år har emellertid tanken på en dylik lagstiftning framförts.[1]

Professor E. Blumenstein var under trettiofem år fram till sin död år 1951 den ledande rättsvetenskapsmannen inom modern schweizisk beskattningsrätt och har i ett flertal arbeten behandlat samtliga de spörsmål, vilka kommit att skjutas i förgrunden i den tyska diskussionen. I det följande komma med utgångspunkt från Blumenstein att refereras den schweiziska doktrinens och den gällande rättens ställningstaganden till frågan om beskattningsrättens förhållande till civilrätten, tolkning av skattelag samt kringgående av skattelag.

Beskattningsrätt och civilrätt. Tolkning av skattelag

Under 1900-talets första årtionden kännetecknades rättstillämpningen av »naiver Rechtsrealismus», som bl. a. kom till uttryck i det skatterättsliga bedömandet av inkomst från otillåten eller osedlig verksamhet[2], ett bedömande som motsvarade den dåtida tyska rättens[3]. Skattelagstiftningen tilldrog sig under denna tid icke något större intresse ur rent rättsveten-

[1] Imboden, s. 177 ff.

[2] Se bl. a. Ruedin, s. 12, och Wyss, s. 164.

[3] Se ovan, s. 43 ff.

skaplig synpunkt. Först med Blumensteins stora arbete »Schweizerisches Steuerrecht», utgivet i två delar åren 1926 och 1929, lades grunden för en fortsatt rättsvetenskaplig bearbetning av den schweiziska beskattningsrätten.[4] I detta verk och även senare har Blumenstein alltid understrukit satsen om »Gesetzmässigkeit der Steuer».[5] Hans uppfattning återgives bäst med följande.

»Der Bürger schuldet die Steuer, weil sie im Gesetz vorgesehen ist, und einzig so, wie sie dort geregelt wird.»[6]

Till dem som särskilt behandlat *legalitetsprincipen* inom beskattningsrätten hör Wackernagel, som därvid utgår från den förvaltningsrättsliga diskussionen i denna fråga. De viktigaste punkterna i hans framställning må här återgivas. Enligt denne författare givas inom förvaltningsrätten två undantag från denna princip. Dessa undantag äro »gesetzesvertretende Verordnung» och »freies Ermessen». Den sista företeelsen är den som i förevarande sammanhang mest intresserar. Wackernagel[7] utgår i sin skatterättsliga undersökning ifrån Fleiners kända formulering:

---

[4] Jfr Blumenstein, s. 18, och där anförd litteratur.

[5] Se t. ex. Blumenstein, System, s. 6 f. Jfr Blumensteins försök att förena legalitetsprincipen med sin uppfattning om »Steuerumgehung», nedan s. 114.

[6] Cit. från Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 405, jfr Blumenstein, System, s. 8. Se även Burckhardt, s. 19, där följande sats präglats: »Wenn das öffentliche Recht eine Pflicht nicht auferlegt, besteht sie nicht.»

Wyss, Gesetzmässige Verwaltung, s. 49 ff., understryker starkt grundsatsen om »gesetzmässige Verwaltung» och samtidigt principen om »Gleichmässigkeit der Besteuerung» och sluter därav följande, s. 68 f.: »Hieraus ergibt sich für die Verwaltung die Vollmacht und die Anweisung, durch entsprechende Würdigung der Tatsachen der Steuerumgehung entgegenzutreten, aber auch die Verpflichtung sich analoger, ausdehnender oder einschränkender Anwendung der Steuerrechtssätze zu enthalten, solange die vom Gesetz erkennbar gewollte steuerliche Gleichbehandlung sie nicht unbedingt erheischt.»

[7] Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 406.

»Von Ermessen — oder, was dasselbe sagt, von freiem Ermessen — spricht man in Gesetzgebung und Rechtswissenschaft dann, wenn vom objektiven Recht das Handeln eines Staatsorgans dessen eigener Bestimmung überlassen ist.»[8]

Noteras bör att Wackernagel[9] och flera andra författare med honom icke beteckna vad som i Sverige kallas skönstaxering såsom »freies Ermessen» i angiven mening. Såsom exempel på ett stadgande angående skönstaxering, »Veranlagung nach Ermessen», anför Wackernagel artikel 92 i Wehrsteuerbeschluss, som i hithörande delar lyder:

Wenn der Steuerpflichtige die Wehrsteuererklärung, trotz Mahnung, nicht rechtzeitig einreicht oder ergänzt, zur Einvernahme nicht erscheint, einem Auskunftsbegehren nicht Folge leistet, als Buchführungspflichtiger überhaupt keine oder zur Ermittlung der Steuerfaktoren untaugliche Bücher vorlegt oder die geforderten Ausweise nicht beibringt, so wird die Veranlagung nach pflichtgemässen Ermessen vorgenommen — — —.

Wackernagel hävdar, att »freies Ermessen» endast genom en uttrycklig bestämmelse i lagtexten kan tillåtas, eftersom fråga är om ett undantag från legalitetsprincipen.[1] Presumptionen är sålunda emot »freies Ermessen».[2] I skattelagen förekommande obestämda begrepp kunna enligt Wackernagel icke i och för sig berättiga myndigheterna att använda »freies Ermessen».[3]

För Blumenstein utgör beskattningen ett rättsförhållande av obligationsrättslig natur inom den offentliga rätten.[4] Rätts-

[8] Fleiner, s. 142.

[9] Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 408, och av honom, s. 407 ff., återgivna uttalanden av Perret och Bosshardt.

[1] Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 409.

[2] Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 409.

[3] Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 411.

[4] Denna uppfattning, som Blumenstein uttalat i åtskilliga sammanhang t. ex. i Die Steuer als Rechtsverhältnis, har han bibehållit även i sina senare arbeten, se t. ex. Autonomie, s. 74 ff., och System, s. 6 ff.

förhållandet karaktäriserar han vidare som en obligatio ex lege. Blumenstein berör spörsmålet om förhållandet mellan *beskattningsrätt och civilrätt* men driver icke tesen om beskattningsrättens autonomi.[5]

I åtskilliga hänseenden finner Blumenstein, att de civilrättsliga begreppen influera beskattningsrätten[6], och han har redan i en år 1919 publicerad uppsats »Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht» behandlat denna påverkan och belyst densamma med åtskilliga exempel. Därefter har han år 1933 i en längre uppsats[7] med rubriken »Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht» ytterligare utvecklat sina synpunkter.

Blumenstein konstaterar, att viktiga beröringspunkter finnas mellan civilrätt och beskattningsrätt samt att dessa äro av tre slag.[8] Båda rättsområdena angå rättsförhållanden, vilka särskilt på grund av beskattningens obligationsrättsliga natur uppvisa likheter. I dessa hänseenden talar Blumenstein om fenomenologiska[9] och funktionella beröringspunkter[1]. Därutöver existerar ett samband av organisk natur[2] i det att såväl beskattningsrätten som civilrätten ha till föremål i stort sett samma ekonomiska företeelser.

Olikheterna mellan beskattningsrätt och civilrätt framträda i två hänseenden nämligen dels genom beskattningsrättens natur av offentlig rätt[3], dels genom skillnaden i de ändamål[4], som rättsreglerna inom dessa två områden skola tillgodose.

---

[5] Blumenstein, s. 17 f., och Blumenstein, Autonomie, s. 73.

[6] Blumenstein, s. 25 ff.

[7] Spörsmålet har Blumenstein vidare behandlat i Autonomie samt i System, men han har där icke framfört annan eller ändrad uppfattning.

[8] Se t. ex. Blumenstein, Zivilrecht, s. 146 a f.

[9] Blumenstein, Zivilrecht, s. 148 a ff.

[1] Blumenstein, Zivilrecht, s. 153 a f.

[2] Blumenstein, Zivilrecht, s. 154 a ff.

[3] Blumenstein, Zivilrecht, s. 156 a ff.

[4] Blumenstein, Zivilrecht, s. 166 a ff.

För lagstiftningstekniken få dessa synpunkter praktisk betydelse, och Blumensteins allmänna inställning kommer här till konkreta uttryck. Främst erfordras i fråga om skattelags utformning, att den skall innehålla en fullständig reglering av rättsstoffet.[5] Vidare skall lagen uppfylla kravet på logisk koncentration[6] innebärande bl. a. en systematisk bearbetning av ämnet för lagstiftningen. Vad särskilt angår i skattelagstiftningen förekommande begrepp och institut uppstår icke någon oklarhet då fråga är om sådana, vilka framkommit efter en om- eller efterbildning[7] av motsvarande civilrättsliga företeelser. Däremot måste lagstiftaren på beskattningsrättens område i syfte att undvika tveksamhet vid lagens tillämpning uttryckligen angiva i vad mån han direkt åsyftar en analog användning[8] av rättsregler från civilrätten. Ävenledes erfordras ett uttryckligt angivande av när civilrättsliga begrepp[9] användas i denna sin betydelse på beskattningens område.

På grund av att angivna fordringar på utformningen av en korrekt skattelag i allmänhet icke uppfyllas uppstå särskilda komplikationer vid *skattelagens tolkning*. Detta förhållande förklarar ovan antydda inställning hos de tillämpande organen under början av 1900-talet. Den starka anknytning till civilrättsliga betraktelsesätt, som denna äldre rättstillämpning uppvisade, öppnade möjligheter till kringgående av skattelag.[1] De väsentliga olikheter, som konstaterats föreligga mellan beskattningsrätt och civilrätt, samt äldre tolkningsmetoders brister i avseende å bekämpande av kringgående ha enligt Blumenstein[2] rest krav på utarbetande av särskilda tolkningsmetoder på beskattningens område. Blumenstein skjuter därvid intresse-

---

[5] Blumenstein, Zivilrecht, s. 194 a ff.
[6] Blumenstein, Zivilrecht, s. 197 a f.
[7] Blumenstein, Zivilrecht, s. 199 a.
[8] Blumenstein, Zivilrecht, s. 199 a f.
[9] Blumenstein, Zivilrecht, s. 200 a.
[1] Blumenstein, Zivilrecht, s. 207 a f.
[2] Blumenstein, Zivilrecht, s. 208 a.

jurisprudensen i förgrunden[3], varmed han dock icke syftar till att sätta det fiskala intresset framför andra. Beskattningens karaktär av rättsförhållande samt kravet på likformighet motväga det fiskala intresset[4]. I detta sammanhang tager Blumenstein klart avstånd från vad som i tysk rätt benämnes »die Typisierungstheorie».[5] Förekomsten av »eine Wechselwirkung zwischen (zivilistischer) Gestaltungsform und wirtschaftlichem Inhalt (ökonomischer Wirkung) des Tatbestands» utgör stöd för en »inhaltlich-wirtschaftliche Interpretation».[6] Emellertid finner Blumenstein att en viss tolkningsmetod icke ensam och med uteslutande av andra bör föreskrivas som den enda rätta.[7]

I sitt stora arbete, System des Steuerrechts, preciserar Blumenstein sin ovan antydda uppfattning rörande tolkningsmetoderna inom beskattningsrätten. Till vad Blumenstein kallar de tekniska tolkningsmetoderna hänför han den grammatikaliska och betonar i sammanhanget, att en skattelags förarbeten väl kunna tjäna till vägledning där lagtexten utgör en bekräftelse av i förarbetena gjorda uttalanden, men att dessa ingalunda kunna anses bindande.[8]

Beträffande de logiska tolkningsmetoderna understryker Blumenstein starkt bundenheten vid lagtexten och avvisar be-

[3] Blumenstein, Zivilrecht, s. 254 a f. I detta sammanhang tager Blumenstein icke direkt avstånd från begreppsjurisprudensen, vilket han emellertid senare gör i System, s. 18.

[4] Blumenstein, Zivilrecht, s. 249 a ff.

[5] Ang. tysk rätt se ovan, s. 71. Blumenstein, Zivilrecht, s. 259 a. Även i senare arbeten gör sig Blumenstein till tolk för denna avvisande inställning och uttalar, att »die Typisierungstheorie» strider mot »Rechtsgleichheit», System, s. 19.

[6] Blumenstein, Zivilrecht, s. 261 a f. Wyss, s. 164, uttalar om denna metod: »Diese Methode soll es ermöglichen, den vergessenen Sonderfall dem Normalfall, den der Gesetzgeber einzig erwähnt hat, anzugleichen.»

[7] Blumenstein, Zivilrecht, s. 267 a f. Ruedin framhåller, s. 19 f., att den teleologiska tolkningsmetoden icke utesluter andra metoder samt att Bundesgerichts praxis icke låter sig återföra till en enda formel.

[8] Blumenstein, System, s. 17.

stämt extensiv tolkning ävensom analogi.[9] Liksom andra författare tager han klart avstånd från »Begriffs- oder Konstruktions-jurisprudence».[1] Rörande tillämpningsområdet för »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» framhåller Blumenstein, att denna metod kommer till användning särskilt vid bedömandet av »Steuerumgehung».[2]

En teleologisk tolkning kan icke givas större utrymme än i den mån densamma går att återföra på »die wirtschaftliche Betrachtungsweise», och intressejurisprudensen kan icke tillåtas medföra en överbetoning av det fiskala intresset utan även denna tolkningsmetod begränsas av allmänna grundlagsgarantier.[3]

Vad andra författare ha att säga om innebörden av »*die wirtschaftliche Betrachtungsweise*» förtjänar även uppmärksamhet, eftersom denna tolkningsmetod vunnit en sådan dominans.

Ruedin[4] uppfattar detta betraktelsesätt såsom väsentligen

»eine Gesetzesauslegung, die von der Zweckverschiedenheit und damit von der Selbständigkeit des Steuerrechts und seiner Begriffe, insbesondere gegenüber dem Privatrecht, ausgeht».

Denne författare är emellertid väl medveten om metodens begränsning.[5] Tendensen att med hjälp av »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» och med bortseende från lagens klara ord söka sig fram till en lösning, som bäst överensstämmer med en rent ekonomisk uppfattning, sammanhänger med de meningsriktningar, intressejurisprudensen och frirättsskolan, vilka till-

[9] Blumenstein, System, s. 18. Samma uppfattning Bosshardt, s. 38.
[1] Blumenstein, System, s. 18.
[2] Blumenstein, System, s. 19.
[3] Blumenstein, System, s. 19 f.
[4] Ruedin, s. 26.
[5] Ruedin, s. 27, ansluter sig till Lions uttalande att »die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist kein Sport».

erkänna domaren en friare ställning.[6] Ruedin påträffar vid en undersökning — vidtagen år 1935 i syfte att klarlägga begreppet »Eigentum» i schweizisk beskattningsrätt — endast undantagsvis försök från domstolarnas sida att lösgöra sig från bundenheten vid lagens klara ordalydelse.[7]

Plattner framhåller betydelsen av »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» för såväl lagstiftningen som tolkningen men understryker, att metoden skall komma till användning för att tillgodose icke blott det fiskala intresset utan även de skattskyldigas.[8]

För Schlegel[9] framstår »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» såsom det naturliga och konkreta uttrycket för principen om skatt efter förmåga, och metoden förlänas därigenom en allmängiltig karaktär. Schlegel har å andra sidan påvisat, att åtskilliga problem kunna lösas metoden förutan. Ett klarläggande av fakta och deras civilrättsliga innebörd är mången gång tillräckligt, och ett bedömande med utgångspunkt därifrån har intet med »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» att skaffa.[1]

Två av de exempel denna författare lämnar äro av särskilt intresse.

Det ena fallet är gåva klädd i köpets form i syfte att undgå t. ex. gåvoskatt. I civilrättsligt hänseende gäller artikel 239 1911 års Bundesgesetz über das Obligationenrecht, vars första stycke har följande lydelse:

Als Schenkung gilt jede Zuwendung unter Lebenden, womit jemand aus seinem Vermögen einen Andern ohne entsprechende Gegenleistung bereichert.

---

[6] Ruedin, s. 28.

[7] Ruedin, s. 149.

[8] Plattner, s. 115 a ff. Samma uppfattning har Schlegel, Steuereinsparung, s. 360.

[9] Schlegel, s. 12 f. Jfr Storck, s. 60 ff.

[1] Schlegel, Steuereinsparung, s. 358 f.

Stadgandet innebär att gåvoavsikt skall föreligga samt att någon mot gåvan svarande prestation icke skall förefinnas.[2] Med hänsyn till att ett klarläggande i civilrättsligt avseende är tillfyllest jämväl för en riktig beskattning finner Schlegel t. ex. bestämmelsen i 5 § a) 3. i 1936 års Gesetz über die Erbschafts- und Schenkungssteuer i kantonen Zürich helt överflödig.[3] I lagrummet likställes med gåva:

3. Zuwendungen, die zum Zwecke der Umgehung der Schenkungssteuer in die Form eines entgeltlichen Rechtsgeschäftes gebracht worden sind, in dem Umfange, in welchem die verabredete Leistung zur vertraglichen Gegenleistung in einem offenbaren Missverhältnis steht.

Schlegel finner sålunda att anförda problem kan lösas »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» förutan. Wackernagel, som även berört problemet, framhåller att fråga är om sken, varför behov varken föreligger av analogislut eller »Typisierungsmethode».[4]

Det andra exemplet på att uteslutande ett civilrättsligt bedömande skall läggas till grund för beskattningsåtgärder är enligt Schlegel förtäckt utdelning från aktiebolag eller G.m. b.H. Mot otillåten »Steuerumgehung» utgör här redan civilrättens regler ett korrektiv, eftersom fråga är om »buchhalterische Darstellungen, die den wirklichen Tatsachen nicht entsprechen».[5]

Vad särskilt angår frågan om intagande i skattelag av allmänna riktlinjer för tolkning stannar Blumenstein för att rekommendera, att grundsatsen om *tro och heder* inskrives t. ex. i anslutning till ett stadgande rörande »Steuerumgehung».[6]

[2] Guhl, s. 244.

[3] Schlegel, Steuereinsparung, s. 358.

[4] Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 425.

[5] Schlegel, Steuereinsparung, s. 359.

[6] Blumenstein, Zivilrecht, s. 272 a. I System, s. 16 f., nämner Blumenstein grundsatsen om tro och heder i samband med att han framhåller att

Bosshardt[7] och Plattner[8] synas vara de som i diskussionen rörande tolkningsproblemet starkast anknutit till grundsatsen om tro och heder. Även Hegglin ansluter sig till denna meningsriktning.[9] Emellertid har Bosshardt — måhända påverkad av framförd kritik — i ett arbete från år 1952 uttalat, att åberopandet av tro och heder såsom motivering för behandlingen i rättspraxis av »Steuerumgehung» är »ein zweifelhafter Behelf».[1] Vad angår betydelsen i övrigt av denna grundsats vid tolkning av skattelag hävdar dock Bosshardt, att densamma icke mer kan förvisas från beskattningsrättens område.[2] Den exemplifiering han lämnar synes emellertid knappast giva belägg för denna ståndpunkt i avseende å den materiella beskattningsrätten.[3]

Plattner anser att grundsatsen om tro och heder såsom etiskt postulat i första hand gäller för lagstiftaren[4], men därutöver

---

tolkning av skattelag måste innebära en »Garantie der Rechtsgleichheit», men han konkretiserar icke detta allmänna uttalande. Ej heller utvecklar han denna sin uppfattning i anslutning till redogörelsen för kringgående av skattelag, System, s. 22 f.

Hegglin fullföljer Blumensteins tankegång genom uppställande av följande förslag till författningstext, s. 83:

»Die Vorschriften dieses Gesetzes sind nach Treu und Glauben anzuwenden.

Rechtsgeschäfte, Rechtsformen oder Massnahmen tatsächlicher Art sind nach ihrem wirtschaftlichen Sachverhalt zu besteuern, wenn die gewählten Formen aus Steuergründen den steuergesetzlichen Tatbeständen nicht entsprechen und die Absicht der Steuerumgehung durch die Steuerbehörden bewiesen werden kann.

Steuern, die auf Grund der dadurch für unwirksam erachteten Massnahmen bereits entrichtet worden sind, werden auf Antrag zurückerstattet.»

[7] Se Wackernagels sammanfattande redogörelse för Bosshardts uppfattning, Wackernagel, s .104, och Wackernagel, Steuerrechtswissenschaft, s. 16.

[8] Plattner, s. 123 a ff.

[9] Hegglin, s. 18 f.

[1] Bosshardt, s. 43.

[2] Bosshardt, s. 44 ff.

[3] Bosshardt, s. 45 f.

[4] Plattner, s. 123 a.

utgör satsen enligt hans mening en tolkningsregel ävensom en supplerande rättsregel och får därigenom samma betydelse för tolkningen som »die wirtschaftliche Betrachtungsweise».[5] Beträffande den kritik, som anförts mot denna uppfattning, finner Plattner att denna framförallt bygger på rättspositivistiska överväganden[6], vilka han för sin del avvisar.

Andra författare taga avstånd från denna meningsriktning. Ruedin[7] och Wackernagel[8] acceptera sålunda icke satsen om tro och heder för bedömandet av materiellträttsliga spörsmål, under det att Geering, som visserligen finner densamma såsom allmän regel vara till hinders för beskattningsrättens utveckling[9], godkänner satsen såsom ett vapen mot kringgående[1].

Steuerumgehung

Problemet kringgående av skattelag har icke givits någon generell lösning i schweizisk lagstiftning[2], utan såväl innebörden av »Steuerumgehung» som metoden för dess motverkande ha utformats i rättspraxis. Även på detta område har Blumensteins uppfattning[3] varit tongivande, och rättspraxis kan i stort sett sägas ha accepterat hans anvisningar. Plattner konstaterar t. ex., att klarhet råder därom att »eine Steuerumgehung

[5] Plattner, s. 124 a.

[6] Plattner, s. 123 a, not 37.

[7] Ruedin, s. 14.

[8] Wackernagel, s. 105 f., och Wackernagel, Steuerrechtswissenschaft, s. 16. Rörande Wackernagels uppfattning härom i avseende å Steuerumgehung, se nedan s. 118.

[9] Geering, s. 125 ff. särskilt s. 139.

[1] Geering, s. 139.

[2] Jfr dock vissa stadganden i nedan anmärkta speciella skattelagar, s. 119 f.

[3] I sina tidigare arbeten har Blumenstein icke behandlat Steuerumgehung utan synes först ha tagit upp spörsmålet år 1933, Zivilrecht, s. 223 a ff. Därefter har han i flera sammanhang diskuterat problemet. Sålunda har han i System, s. 22 ff., lämnat en sammanfattning av sina synpunkter samt vidare i anledning av Wackernagels kritik särskilt uppehållit sig vid det subjektiva rekvisitet, se Blumenstein, Das subjektive Moment, s. 193 ff.

durch Missbrauch zivilrechtlicher Formen» icke erkännes[4], samt betraktar beskattningsrättens utveckling i denna del som en avslutad period[5]. Hegglin ansluter sig till Blumenstein och Plattner men finner den i rättspraxis utbildade metoden allenast vara en »Notbehelf»[6] och föreslår för sin del en laglig reglering. Under de senaste åren har emellertid kritik riktats mot den härskande meningsriktningen, och bland opponenterna framträda särskilt Wackernagel och Bosshardt. Vidare må inledningsvis nämnas Schlegel, som med »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» löser tolkningsproblemet inom beskattningsrätten.

I avseende å frågan huruvida kringgående av skattelag utgör ett specialfall av kringgående av lag hävdar Blumenstein[7] och Hegglin[8] att så icke är förhållandet. Enligt den sistnämnde kan »Steuerumgehung» icke uppfattas såsom in fraudem legis agere, enär sistnämnda företeelse alltid förutsätter »Rechtsmissbrauch» och »Gesetzesverletzung».[9] Wackernagel däremot, vilken såsom tidigare nämnts[1] ansluter sig till Vetschs uppfattning av kringgående av lag, uppfattar »Steuerumgehung» såsom ett specialfall av kringgående av lag. I enlighet därmed finner Wackernagel »Steuerumgehung» endast föreligga

»wenn jemand, ohne mit dem ausgelegten Wortlaut des Steuergesetzes in Widerspruch zu geraten, sich so verhält, dass für ihn oder

[4] Plattner, s. 115 a, som vidare anför: »Missbrauch in diesem Sinne setzt voraus Absicht und Erzielung einer erheblichen Steuerersparnis durch Wahl eines ungewöhnlichen Vorgehens oder einer aussergewöhnlichen Gestaltungsform, also ein Verhalten, das einen Irreführungsversuch darstellt oder das, ins Zivilistische übertragen, der Benützung eines rechtsgeschäftlichen Schleichwegs, einem Rechtsmissbrauch, einem in fraudem legis agere gleichkommt.»

[5] Plattner, s. 115 a.

[6] Hegglin, s. 74.

[7] Rörande Blumensteins uppfattning se nedan, s. 115.

[8] Hegglin, s. 20 f.

[9] Hegglin, s. 21.

[1] Se ovan, s. 24.

för einen Dritten ein dem Sinn und Zweck der betreffenden Gesetzesbestimmung zuwiderlaufender Steuervorteil eintritt».[2]

Den som kringgår skattelagen utnyttjar sålunda en oäkta lucka.[3]

Plattner, som är anhängare av den gängse uppfattningen rörande innebörden av »Steuerumgehung», jämställer denna företeelse med in fraudem legis agere.[4]

Beträffande den principiella skillnaden mellan »Steuerumgehung» och skenrättshandlingar[5] råder fullständig enighet. Jämväl råder enighet därom, att kringgåendeåtgärder icke kunna betecknas såsom osedliga handlingar.[6] Flertalet författare betrakta vidare »Steuerumgehung» och falskdeklaration såsom helt åtskilda företeelser.[7]

Skenrättshandling uppfattas i schweizisk beskattningsrätt i enlighet med civilrättens regler. Anledning saknas därför att stanna vid dessa handlingars bedömande i beskattningsavseende. Däremot föreligga skäl att beröra förtäckt utdelning, som ägnats stor uppmärksamhet och behandlats av ett fler-

[2] Wackernagel, s. 29 f.

[3] Wackernagel, s. 30. Wackernagel uttalar, Steuerrechtswissenschaft, s. 19 f., bl. a.: »Eine e c h t e Lücke im Steuergesetz liegt dann vor, wenn eine Norm darin fehlt, welche für die Anwendung einer anderen Norm die logische Voraussetzung bildet. — — — K e i n e echte Lücke liegt hingegen vor, wenn im Gesetz eine Bestimmung fehlt, die nach seiner ganzen Anlage darin hätte enthalten sein sollen, deren Fehlen aber die Anwendung der vorhandenen Bestimmungen in keiner Weise beeinträchtigt.»

Jfr Burckhardt, s. 8 f. och ang. beskattningsrätt, s. 85.

Samma uppfattning, Bosshardt, s. 42, som anser »Steuerumgehung» vara för handen »wenn jemand einen Tatbestand schafft, der nach dem ausgelegten Wortlaut des Steuergesetzes keine Besteuerung nach sich zieht, der aber nach dem Sinn und Zweck der Steuergesetzgebung besteuert werden sollte».

[4] Plattner, s. 115 a. Se vidare det ovan i not. 4, s. 107 citerade uttalandet.

[5] Se t. ex. Hegglin, s. 21, Wackernagel, s. 18 f., och Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 425.

[6] Se t. ex. Hegglin, s. 21.

[7] Se bl. a. Blumenstein, System, s. 24, Hegglin, s. 15 f., och Wackernagel, s. 47 ff. Annan mening Schlegel, s. 105.

tal författare.[8] Med hänsyn till att uppfattningen rörande den rättsliga innebörden av förtäckt utdelning äger intimt samband med vad som av olika författare förstås med »Steuerumgehung» lämnas redogörelsen för synpunkterna på förtäckt utdelning först längre fram.

I sin strävan att förhindra kringgående av skattelag har lagstiftaren i Schweiz såsom i flertalet andra länder kompletterat i lagen förefintliga rekvisit med vad som allmänt kallas »Ersatztatbestände».[9] Genom en sådan successiv utbyggnad av skatteobjektet och skattesubjektet — beträffande det sistnämnda dock av naturliga skäl i mindre omfattning — uppnås sålunda en begränsning av möjligheterna till kringgående, men denna metod anses aldrig medföra ett fullständigt förhindrande av kringgående.[1] Mot denna bakgrund är diskussionen om en reglering av kringgående att betrakta.

Blumenstein synes vara den förste som gjorde problemet om »Steuerumgehung» till föremål för undersökning i avseende å den schweiziska beskattningsrätten, och hans i en uppsats av år 1933[2] framlagda synpunkter ha blivit vägledande för rättspraxis och doktrin; dock har hans uppfattning under senare år icke stått oemotsagd. Med utgångspunkt från den tyska lagstiftningen i ämnet och vissa uttalanden i utslag fällda av Bundesgericht kommer Blumenstein i nämnda uppsats fram till den lösning, som sedermera i praxis godtagits och även i viss mån återspeglas i federal och kantonal skattelagstiftning.[3] Två av antydda uttalanden av Bundesgericht, som i detta sammanhang städse citeras, må här återgivas. I ett utslag i mål avseende frågan huruvida visst belopp skulle anses såsom lån

[8] Se bl. a. Albrecht, s. 27 ff., Blumenstein, System, s. 26 ff., Bosshardt, Gewinnausschüttung, s. 127 ff., Gygax, s. 170 ff., Henggeler, s. 50 ff., och Pestalozzi—Henggeler.

[9] Blumenstein, Zivilrecht, s. 227 a f., samt System, s. 23.

[1] Se t. ex. Blumenstein, System, s. 23.

[2] Blumenstein, Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht.

[3] Se härom nedan s. 119 f.

till delägaren i ett Kollektivgesellschaft eller såsom vinstandel fällde Bundesgericht följande yttrande:

— — — »le fisc n'est pas obligé de se placer strictement au point de vue du droit civil; il a le droit de tenir compte de la situation économique voulue et réalisée, quelle que soit la forme juridique qui lui a été donnée».[4]

I ett annat utslag fastslogs,

»dass in Steuerfragen aller Regel nach mehr die Natur der Sache als die äussere Form berücksichtigt oder, wie dieser Gegensatz häufiger formuliert wird, mehr auf die wirtschaftliche Bedeutung als auf die rechtliche Erscheinung der Tatsachen abgestellt werden soll».[5]

Blumenstein finner, att Bundesgericht i dessa och andra tidigare utslag ställt sig på Beckers allmänna ståndpunkt utan att närmare undersöka problemet samt att av domstolens rättstillämpning framgår att avseende icke fästs vid skattskyldigs avsikt att kringgå skattelag.[6]

Blumenstein ställer därefter frågan: kan rättspraxis utan stöd av lagstadgande i ämnet använda sig av kringgåendebegreppet? Han konstaterar, att domaren saknar befogenhet att införa »Steuerumgehung als Institut des Steuerrechts» utformat t. ex. i analogi med 10 § 1931 års Reichsabgabenordnung.[7] Domaren kan enligt hans mening endast och allenast genom tolkning av skattelagen rätta sig efter en motsvarande tankegång och bedöma en »ungewöhnliche zivilistische Ausgestaltung»[8] på ett sätt som står i överensstämmelse med skattelagens anda[9].

[4] Cit. från Blumenstein, Zivilrecht, s. 232 a f., och Wackernagel, s. 59.

[5] Cit. från Blumenstein, Zivilrecht, s. 232 a.

[6] Blumenstein, Zivilrecht, s. 235 a.

[7] Blumenstein, Zivilrecht, s. 238 a.

[8] Hegglin, s. 23, anser den i tysk rätt använda beteckningen »Missbrauch» olämplig och föredrager i stället uttrycket »procédé insolite». I sitt författningsutkast använder Hegglin en annan formulering, se ovan s. 104 not. 6.

[9] Blumenstein, Zivilrecht, s. 238 a.

Motivering för Blumensteins ståndpunkt, att domaren utan stöd av lag men genom en riktig tolkning kommer fram till samma resultat som om ett antikringgåendestadgande funnes är i korthet följande.

Vid tolkning av skattelag föreligger icke någon bundenhet vid civilrättens begrepp såvida icke skattelagen uttryckligen angiver att så är förhållandet. Till stöd för denna uppfattning kunna åberopas ovan återgivna uttalanden av Bundesgericht. Domaren åligger sålunda att företaga en »loyale Würdigung aller besondern äussern Umstände des Falles».[1] Därvid måste i första hand undersökas huruvida den skattskyldige skulle genom användande av den rättsliga form, som enligt lagen utgör rättsfaktum, ha uppnått samma ekonomiska resultat som genom den faktiskt använda. Tillgodoses genom den vidtagna rättshandlingen ett annat — i och för sig tillåtet — ändamål, som icke kunde tillgodoses »mit der steuerrechtlich normalen Gestaltungsweise», föreligger icke skattelagens rättsfaktum.[2] En subsumtion under skattelagen kan alltså icke ske. Blumenstein fullföljer sitt mycket intressanta resonemang med följande uttalande[3]:

»Dabei muss es sich allerdings um einen wirklichen wirtschaftlichen Erfolg handeln, ohne Rücksicht auf etwaige steuerrechtliche Konsequenzen. Zur Steuerumgehung gehört also, dass die angewendete Gestaltungsform als eine ungewöhnliche bezeichnet werden muss. Eine solche liegt dann vor, wenn sie üblicherweise im wirtschaftlichen Leben nicht angewendet wird — und tatsächlich nicht gewählt zu werden braucht —, um jenes Resultat herbeizuführen. Dies ist gleichzeitig ein ausschlaggebendes Indiz dafür, dass die betreffende Form gewählt wurde, um nicht nur einen bestimmten wirtschaftlichen, sondern zugleich auch einen steuerrechtlichen Erfolg zu erzielen, was ohne weiteres auf die Absicht einer Steuerumgehung schliessen lässt. Diese Vermutung

[1] Blumenstein, Zivilrecht, s. 239 a.
[2] Blumenstein, Zivilrecht, s. 239 a.
[3] Blumenstein, Zivilrecht, s. 239 a f.

wird indessen dadurch entkräftet, dass durch die Wahl der angewendeten Form die Beteiligten wesentliche Rechtsnachteile auf sich genommen haben, die ihnen bei der Einschlagung des — nach steuerrechtlicher Auffassung — normalen Weges erspart geblieben wären. Hätte doch der Steuerpflichtige vernünftigerweise keine Veranlassung, um eines steuerlichen Vorteils willen Rechtsnachteile auf sich zu nehmen, die für ihn ökonomisch ganz oder annähernd gleich schwer wiegen wie jene. An der soeben hervorgehobenen wirtschaftlichen Vergleichsbasis misst sich denn auch der Begriff des wesentlichen Rechtsnachteils, wie er hier in Betracht kommt.»

Blumenstein finner sålunda, att rent logiska överväganden föra fram till det begrepp »Steuerumgehung», från vilket det tyska stadgandet utgått.[4] Detta förhållande visar enligt hans mening att nämnda stadgande icke innesluter annat än en framställning av tolkningsgrundsatser. Beckers uppfattning, att lagfästandet av dessa icke var nödvändig för att tillämpa dem i rättspraxis, är såtillvida enligt Blumenstein riktig.[5]

Den schweiziska doktrinen kan såsom redan antytts sägas väsentligen ha anammat Blumensteins uppfattning, och Bundesgericht har i sin praxis[6] tillämpat hans — nedan i mer preciserad form återgivna — bestämning av »Steuerumgehung». Starka invändningar från rättsvetenskapligt håll ha dock riktats däremot under senare år. Enligt Blumenstein[7] skola föl-

---

[4] Blumenstein, Zivilrecht, s. 240 a.

[5] Blumenstein, Zivilrecht, s. 240 a.

I en annan framställning av tolkningsproblemet i beskattningsrätten, Die Auslegung der Steuergesetze in der schweizerischen Rechtsprechung i Archiv für schweizerisches Abgaberecht, band 8, har Blumenstein betecknat den i schweizisk rätt utbildade metoden att omintetgöra »Steuerumgehung» såsom varande »eine Berücksichtigung der zivilrechtlichen Umschreibung des massgebenden Tatbestandes unter Wahrung der steuerrechtlichen Gesichtspunkte im Sinne der wirtschaftlichen Betrachtungsweise», cit. från Hegglin s. 43.

[6] Se t. ex. beträffande familjestiftelser, Schlumpf, Steuerumgehung, s. 200 ff.

[7] Blumenstein, System, s. 24 ff.

jande tre rekvisit vara uppfyllda vid »Steuerumgehung»: ett subjektivt — avsikt att vinna skattelättnad, ett objektivt — ovanlig rättshandling (»Ungewöhnlichkeit des eingeschlagenen Vorgehens»), samt ytterligare ett objektivt (»effektmässiges») — en i lagstiftningen icke avsedd betydande skattelättnad, därest handlingen bedömes i enlighet med den skattskyldiges intention. Anledning saknas att närmare stanna vid de objektiva rekvisiten, under det att det subjektiva förtjänar större uppmärksamhet, eftersom kritiken huvudsakligen inriktats mot uppställandet därav.

Från sina allmänna utgångspunkter finner Wackernagel[8] Blumensteins uppfattning strida mot »Gesetzmässigkeit der Verwaltung», och Wackernagel motsätter sig givetvis också kravet på ett subjektivt rekvisit[9] samt anför vidare bl. a., att uppställandet av rekvisitet medför en betydande inskränkning av kringgåendebegreppet och leder till olikheter i tillämpningen, vilka strida mot likformig beskattning (»Prinzip der Belastungsgleichheit»).[1]

I sitt bemötande av Wackernagels kritik har Blumenstein särskilt tagit upp den sist återgivna invändningen och därvid närmare utvecklat skälen för uppställandet av det subjektiva rekvisitet. Vad angår Wackernagels synpunkt, att det subjektiva rekvisitet medför en betydande begränsning av vad som är att hänföra till »Steuerumgehung», anmärker Blumen-

---

[8] Wackernagel, s. 108. Jfr Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 419.

[9] Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 420. Beskattning sker på grundval av en norm som icke finnes i lagen och vidare föreligger ett analogislut, Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 423 ff.

[1] Wackernagel, s. 52. Bosshardt, s. 39 jfr s. 43, tager även avstånd ifrån vad han kallar »Die Steuerumgehung als Interpretationsregel» enär metoden strider mot legalitetsprincipen.

Schlegel, Steuereinsparung, s. 357 ff., finner att kravet på kringgåendeavsikt leder till rättsosäkerhet och vidare att det är omöjligt att avgöra huruvida en »abnormale Gestaltung» är för handen i det enskilda fallet. Schlegel accepterar sålunda varken Blumensteins eller Hensels definition av »Steuerumgehung». Beträffande Hensels definition, se ovan s. 85.

stein[2] blott att frågan huruvida ett större eller mindre antal fall kommer in under »Steuerumgehung» icke kan vara avgörande för bestämningen av detta begrepp.

Med utgångspunkt från att det skatterättsliga fordringsförhållandet är en obligatio ex lege fastslår Blumenstein såsom redan tidigare nämnts grundsatsen om »Gesetzmässigkeit der Steuer», vilken innebär en begränsning av skattelagens tolkning i följd varav analogisk och extensiv tolkning icke äro tillåtna.[3] »Steuerumgehung» kan därför icke utan vidare jämställas med »Gesetzumgehung».[4] Den starka bundenheten vid skattelagens ordalydelse medför emellertid en viss fara för en riktig och likformig tillämpning.[5] Då emellertid en fri utläggning av lagstiftarens vilja, en utläggning som är utgångspunkten för den från Gemeines Recht kommande teorien om kringgående av lag, icke kan tillåtas på beskattningens område erfordras

— — — »vielmehr für die Subsumierung eines über die wortgemässe Umschreibung hinausreichenden Tatbestandes unter die Gesetzesvorschrift ein besonderer Anhaltspunkt — — — der die Übereinstimmung der Auslegung mit dem gesetzgeberischen Willen zu erhärten vermag».[6]

Det subjektiva rekvisitet erbjuder då en ändamålsenlig lösning.[7] Har en skattskyldig i syfte att vinna en skattelättnad vidtagit en rättslig åtgärd, vilken avviker från skattelagens rättsfaktum och vars form icke är den gängse, och föreligga icke andra än skatteskäl för valet av rättshandling, är en friare tolkning berättigad. Den skattskyldige vet nämligen själv att en mot de ekonomiska omständigheterna svarande rättshand-

---

[2] Blumenstein, Das subjektive Moment, s. 196.
[3] Blumenstein, Das subjektive Moment, s. 196 f.
[4] Blumenstein, Das subjektive Moment, s. 197.
[5] Blumenstein, Das subjektive Moment, s. 197.
[6] Blumenstein, Das subjektive Moment, s. 198 f.
[7] Blumenstein, Das subjektive Moment, s. 199.

ling är skattepliktig och att den vidtagna tillkommit allenast för erhållande av skattelättnad.[8]

Uppehållandet av det subjektiva rekvisitet begränsar alltså tolkningssvårigheten, och en formulering i lag är otänkbar utan uppställande av ett subjektivt rekvisit såvida icke lagstiftaren är beredd att öppna portarna för en helt fri tolkning.[9]

Gentemot Wackernagels invändning att de i schweizisk doktrin och rättspraxis utbildade rekvisiten och därvid i första hand det subjektiva skulle medföra konsekvenser stridande mot likformig beskattning hävdar Blumenstein, att frågeställningen synes oklar, enär en ovanlig rättslig form tillkommen av andra skäl än en önskan att vinna skattelättnad icke överensstämmer med skattelagens rättsfaktum.[1] Den vidtagna åtgärden är icke avsedd att föranleda beskattning.

Det subjektiva rekvisitet medverkar till rättssäkerhet och främjar billighet, och differensen mellan »Steuerumgehung» och in fraudem legis agere är enligt Blumenstein[2] blott ett exempel på hur beskattningsrätten ombildar rättsliga företeelser hämtade från andra discipliner, framför allt civilrätten.

I anledning av Blumensteins enligt Wackernagel mycket skarpsinniga utläggning framhåller den senare, att beskattning i fall av på antytt vis uppfattad »Steuerumgehung» innebär beskattning på grundval av en norm, som icke återfinnes i skattelagen.[3] Fråga är om en analog tillämpning, vilken strider mot legalitetsprincipen.[4] Till stöd för analogien kan ej heller anföras, att den skattskyldige själv finner att skattefrihet skulle strida mot ratio legis.[5] Spörsmålet är emellertid enligt Wacker-

---

[8] Blumenstein, Das subjektive Moment, s. 199.
[9] Blumenstein, Das subjektive Moment, s. 199.
[1] Blumenstein, Das subjektive Moment, s. 202 f.
[2] Blumenstein, Das subjektive Moment, s. 204 f.
[3] Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 423 f.
[4] Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 424.
[5] Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 424.

nagel icke detta utan huruvida den ifrågavarande åtgärden omfattas av den uttolkade ordalydelsen.[6]

Slutligen må i anknytning till Wackernagels kritik citeras ett av Bosshardt fällt yttrande angående det subjektiva rekvisitet:

— — — »insbesondere darf die Ordnung des Steuerrechtsverhältnisses grundsätzlich nicht davon abhängen, was der Pflichtige bei der Gestaltung seiner Rechtsbeziehungen gedacht oder nicht gedacht hat. Böse Gedanken (Steuerumgehungsabsichten) sind kein geeignetes Kriterium für die Umschreibung des Steuerobjektes».[7]

De författare, som av olika skäl motsätta sig den härskande meningsriktningen i fråga om »Steuerumgehung als Interpretationsregel», söka sig fram på skilda vägar för att med tillgodoseende av legalitetsprincipen och kravet på rättssäkerhet finna former för uppnående av en likformig beskattning. Bland dessa författare märkes förutom Wackernagel särskilt Bosshardt. Som representant för en diametralt motsatt uppfattning kan Schlegel nämnas, som i »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» ser en allmän tolkningsmetod med vilken alla hithörande problem lösas.

Bosshardt tager avstånd ifrån den vedertagna uppfattningen av »Steuerumgehung» och metoden för dess bekämpande samt rekommenderar ett fasthållande av den skrivna rätten samtidigt som han hävdar, att inför stötande former av »Steuerumgehung» den gängse tolkningen bör omprövas.[8]

Storck finner det gängse begreppet »Steuerumgehung» sakna anknytning till lagtolkning och uppfattar detsamma som en speciell skatterättslig metod för granskning av fakta.[9] Denna granskning är enligt denne författare av väsentligen civilrätts-

---

[6] Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 424.
[7] Bosshardt, Steuerumgehung, s. 22.
[8] Bosshardt, s. 43.
[9] Storck, s. 53.

lig natur under det »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» grundar sig på principen om likformig beskattning.[1]

En fullständig inventering av de olika vägar som kunna tänkas stå till buds för omintetgörande av försök till kringgående av skattelag har Wackernagel verkställt, och hans undersökning förtjänar uppmärksamhet, eftersom Schweiz i likhet med Sverige saknar en laglig reglering i ämnet. Han utskiljer fyra huvudlinjer efter vilka en lösning kan tänkas: en sorgfällig avfattning av lagen i syfte att förhindra kringgående, en i detta syfte verkande tolkning, en generalklausul mot kringgående samt en tillämpning av allmänna rättsgrundsatser.[2] Här intressera särskilt de tre sist angivna möjligheterna. Med hans grunduppfattning rörande innebörden av »Steuerumgehung» är det följdriktigt att Wackernagel finner, att en omprövning av gängse tolkning av ett visst stadgande bör äga rum vid kringgåendeförsök, men motsätter sig, att tolkningen varieras från fall till fall.[3] Vad särskilt angår »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» motsätter sig Wackernagel användningen därav såsom medel mot kringgående[4] och finner att i den mån denna är en tolkningsmetod skall densamma nyttjas oavsett om kringgående är för handen eller ej.[5] Eftersom analogien strider mot legalitetsprincipen och därför endast kan komma till användning där skattelagen uttryckligen det medgiver, avvisar Wackernagel även denna väg.[6]

Till generalklausulen i 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung ställer sig Wackernagel tveksam, då denna begränsas till fall av »Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts».[7] Kringgående genom andra åtgärder be-

---

[1] Storck, s. 61.
[2] Wackernagel, s. 67.
[3] Wackernagel, s. 73 ff.
[4] Wackernagel, s. 78 ff.
[5] Wackernagel, s. 83 f.
[6] Wackernagel, s. 89.
[7] Wackernagel, s. 97.

röres sålunda icke av ett dylikt stadgande. Samma invändningar kan göras mot nedan återgivna generalklausuler från skattelagstiftningen i kantonerna St. Gallen och Schaffhausen.

En generalklausul kan enligt Wackernagel tänkas innebära rätt att tillämpa antingen s. k. »Umdeutung» eller analogi, och vidare behöver begreppet kringgående icke definieras i författningstexten. Följande utkast har denne författare[8] skisserat:

»Liegt ein Verhalten vor, das zu einer Steuerumgehung führen würde, so sollen die Bestimmungen dieses Gesetzes, welche dadurch umgangen werden könnten, darauf gleichwohl zur Anwendung gelangen.»

Emellertid vill Wackernagel icke tillstyrka ett dylikt stadgande, enär detsamma bygger på analogien, vilken strider mot legalitetsprincipen.

Även med en dylik formulering måste ändock alltid bl. a. besvaras frågan huruvida »Steuerumgehung» föreligger eller icke.[9] I sammanhanget berör Wackernagel, dock utan att precisera sin uppfattning, även specialklausuler.

Vad slutligen angår allmänna rättsgrundsatser, t. ex. tro och heder, uttalar Wackernagel[1] som sin mening att principen om tro och heder endast skulle kunna komma till användande »wenn bei seiner Anwendung zwischen dem Steuerpflichtigen und dem steuerfordernden Gemeinwesen die Parität bis in alle ihre Konsequenzen beobachtet wird».

Med den härskande uppfattningen av innebörden av »Steuerumgehung» uppstår givetvis icke någon principiell svårighet att draga gränsen[2] mellan denna företeelse och »erlaubte

[8] Wackernagel, s. 99 f.

[9] Wackernagel, s. 100.

[1] Wackernagel, s. 105.

[2] Hegglin, s. 18, uttalar bl. a. härom: »Die Steuerumgehung beginnt nämlich immer da, wo die Ungleichheit vor dem Gesetze und das Handeln wider Treu und Glauben anfängt.»

Steuereinsparung». Ej heller för Wackernagel[3] är gränsdragningsproblemet förenat med komplikationer av principiell natur. Att gränsdragningen i praktiken däremot vållar svårigheter är självklart.

I detta sammanhang må antecknas att problemet »Steuerumgehung» framträtt i rättspraxis särskilt beträffande spörsmålen huruvida juridiska personer (familjestiftelser och aktiebolag), överlåtelser (framför allt mellan personer i intressegemenskap) samt juridiska personers säte skola godkännas i beskattningshänseende.[4]

Den schweiziska skattelagstiftningen uppvisar i några speciallagar generalklausuler mot kringgående, men däremot saknas såsom redan anmärkts en dylik klausul gällande för hela den federala beskattningen. I det följande ha sammanförts de mest uppmärksammade stadgandena.

1941 års federala författning rörande Warenumsatzsteuer har följande stadgande i artikel 8 sista stycket:

Rechtsgeschäfte, die dazu bestimmt sind, die Steuerpflicht oder die Steuerleistung im Einzelfalle zu umgehen, üben keine steuerrechtlichen Wirkungen aus.

1942 års författning rörande Luxussteuer innehåller en likalydande bestämmelse (artikel 9 andra stycket).

Lagstiftningen i St. Gallen lämnar ett exempel på en annan utformning av en dylik generalklausul. 1944 års lag om Staats- und Gemeindesteuern i nämnda kanton stadgar i artikel 2:

Die Vorschriften dieses Gesetzes sind nach Treu und Glauben anzuwenden und zu erfüllen. — Werden zur Errichtung von Steuervorteilen, Rechtsgeschäfte abgeschlossen oder Rechtsformen verwendet,

---

[3] Wackernagel, s. 39, som anser »Steuereinsparung» vara för handen då den ifrågavarande åtgärden kommer i konflikt varken med »dem ausgelegten Wortlaut noch mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes». Se vidare rörande denne författares uppfattning Wackernagel, Legalitätsprinzip, s. 420 f.

[4] Se bl. a. Storck, s. 27.

die dem wirtschaftlichen Tatbestand nicht entsprechen, so sind die Steuern nach Massgabe des wirtschaftlichen Tatbestandes zu entrichten.

Hegglin[5] finner hänvisningen till tro och heder riktig men anser, att kravet på kringgåendeavsikt bort komma till uttryck i stadgandet.[6] Mot detta uttalande kan invändas, att orden »zur Errichtung von Steuervorteilen» synas innesluta kravet på en avsikt att uppnå skattelindring.[7]

Vidare kan nämnas artikel 27 mom. 2 i 1919 års skattelag i Schaffhausen, vilken i 1934 års avfattning lyder:

Muss aus den besonderen Umständen des Einzelfalles geschlossen werden, dass durch die gewählte zivilrechtliche Form die Steuerumgehung erreicht wird, so erfolgt die Veranlagung ohne Berücksichtigung dieser Rechtsform.

De två här sist återgivna stadgandena visa principiella likheter med 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung.

Bland generalklausuler av mer begränsad räckvidd bör särskilt nämnas ett stadgande i skattelagstiftningen i kantonen Zürich. Här åsyftas 44 § 1951 års Gesetz über die direkten Steuern, som lyder:

Juristische Personen, deren Gründung oder Bestand lediglich der Steuerumgehung oder Steuerverschiebung dient, haben keinen Anspruch auf steuerrechtliche Anerkennung; ihre Einkünfte und Vermögenswerte können demjenigen Steuerpflichtigen zugerechnet werden, welchem sie tatsächlich zustehen.

Ifrågavarande lag använder sig av begreppet juridisk person sådant detta utformats inom civilrätten resp. den offentliga rätten och återgivna stadgande är ett undantag från denna

---

[5] Hegglin, s. 59.

[6] Hegglin, s. 58. Jfr Hegglins förslag till författningstext återgivet ovan, s. 104 not 6.

[7] Jfr den tyska diskussionen om 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung, s. 87 ff. ovan.

regel. Någon föregångare till 44 § synes icke ha funnits, utan bestämmelsen har tillkommit för att lagfästa en i rättspraxis framvuxen sedvanerättslig regel grundad på »die wirtschaftliche Betrachtungsweise».[8] Bosshardt[9] uppfattar bestämmelsen såsom ett uttryck för en allmängiltig regel, vilken skall tillämpas med beaktande av de obestämda begreppen »Steuerumgehung» och »Steuerverschiebung».[1] Bosshardts framställning leder närmast till att betrakta 44 § såsom ett lagfästande av en variant av organteorin; dock nämner han icke uttryckligen denna teori i sammanhanget.

Schlumpf, som särskilt uppehållit sig vid stadgandets tillämpning på moder- och dotterbolag, understryker att därvid fordras dels att ekonomisk identitet råder mellan företagen (»dass die Tochtergesellschaft mit der Muttergesellschaft tatsächlich wirtschaftlich identisch ist») och dels att dotterbolaget tillkommit allenast för att tillgodose »Steuerumgehungs- oder Steuerersparnisabsichten».[2] Det sistnämnda rekvisitet är uppfyllt då bildandet av dotterbolaget innebär »völlig ungewöhnliches Verfahren (procédé insolite)» och vidare icke är motiverat av något som helst affärsmässigt skäl samt slutligen skulle medföra en lättnad i beskattningsavseende.[3] Den skattskyldige äger icke påkalla tillämpning av 44 §, utan taxeringsmyndigheten tillämpar bestämmelsen efter eget skön.[4]

Vad angår skattesystemets uppbyggnad sett från synpunkten av en likformig beskattning bör i detta sammanhang

---

[8] Pestalozzi, s. 103. Beträffande Bundesgerichts praxis, se Schlumpf, s. 32 ff.

[9] Bosshardt, s. 197.

[1] Jfr Bosshardt, s. 178, där han bl. a. anmärker, att 44 § lämnar många frågor obesvarade i det att »der Begriff der Steuerumgehung umstritten und in seiner herrschenden Auslegung unbrauchbar ist und der Begriff der Steuerverschiebung nicht feststeht».

[2] Schlumpf, s. 33.

[3] Schlumpf, s. 33 f.

[4] Bosshardt, s. 197, och Pestalozzi, s. 103.

lämpligen nämnas en i kantonen Solothurn förekommande skatteform kallad »Tote-Hand-Abgabe».[5] Denna skatt har tillkommit såsom ett komplement till arvsskatten och träffar med bestämda tidsintervaller förmögenheter, som ägas av juridiska personer — främst stiftelser av icke familjestiftelses karaktär — och vilka icke kunna beskattas med en förvärvsskatt av arvs- och gåvoskattens typ. Skattesatsen för »Tote-Hand-Abgabe» är fastställd att motsvara arvsskatten i viss arvsklass.

Denna kompensationsskatt utgår däremot icke av familjestiftelser, eftersom dylika stiftelser regelmässigt ha anknytning till fysisk person såsom bärare av rätten till stiftelseförmögenhetens avkastning. Beträffande sistnämnda stiftelser kan sålunda arvs- och gåvoskatten göras effektiv och kringgåendeförsök stoppas.[6]

Pestalozzi—Henggeler har i en avhandling tagit upp *förtäckt utdelning* till monografisk behandling[7], varav framgår att förtäckt utdelning fått sin huvudsakliga bestämning i rättspraxis även om vissa bestämmelser numera finnas.[8] Vad angår

---

[5] Skatten regleras genom lagar av år 1832, 1835 och 1856 samt en förordning av år 1857. Angående lagstiftningens detaljer, se Huber, s. 59 ff. — Lampe har helt allmänt behandlat denna skatteform i Wörterbuch der Volkswirtschaft, under rubriken »Tote-Hand-Abgabe».

[6] Huber, s. 64.

[7] Pestalozzi—Henggeler, Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht.

[8] Följande bestämmelser må här återgivas. Andra stycket artikel 5 Bundesgesetz betreffend die Stempelabgabe auf Coupons av år 1921 lyder:

Den Coupons inländischer Aktien, Stammanteile, Genussaktien und Genussscheine sind gleichgestellt die Urkunden zum Bezuge, zur Auszahlung, Überweisung, Gutschrift oder Verrechnung solcher geldwerter Leistungen der Aktiengesellschaft oder Genossenschaft an die Inhaber gesellschaftlicher Beteiligungsrechte, die sich nicht als Rückzahlung der im Zeitpunkte der Leistung bestehenden dividendenberechtigten Anteile am einbezahlten Grund- oder Stammkapital darstellen (Bonus, Gratisaktien, Likvidationsüberschüsse usw.).

Vidare stadgas i andra stycket artikel 5 Bundesgesetz über Ergänzung

företeelsens samband med »Steuerumgehung» hävdar denne författare, att eftersom »Steuerumgehung» bygger på ett subjektivt rekvisit är metoden för dess bekämpande i allmänhet icke tillämplig i avseende å förtäckt utdelning.[9] Pestalozzi—Henggeler sammanfattar rättspraxis, som anser förtäckt utdelning vara för handen om följande två förutsättningar föreligga:

»1. eine Mehrleistung gegenüber derjenigen Leistung, die einem Dritten als angemessenes Entgelt für die gleiche Leistung gemacht würde;

2. eine besondere Beziehung des Empfängers zum Unternehmen (er muss Gesellschafter oder eine diesem nahestehende Person sein) wegen welcher ihm der Vorteil eingeräumt wird.»[1]

Avgörande är sålunda bl. a. disproportionen mellan de ifrågavarande prestationerna[2], och Pestalozzi—Henggeler finner att fråga är om tillämpning av »die wirtschaftliche Betrachtungsweise».[3] Denna grundinställning synes ha föranlett

---

und Abänderung der eidgenössischen Stempelgesetzgebung av år 1937 följande:

Die Abgabe ist auch auf den Beträgen zu entrichten, die einem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person über das hinaus zugewendet werden, was einem Nichtgesellschafter unter im übrigen gleichen Umständen vor der Gesellschaft gewährt worden wäre.

Från den kantonala skattelagstiftningen må tredje stycket 35 artikeln med rubriken »Gewinnungskosten» av den i kantonen Bern gällande Gesetz über die direkten Staats- und Gemeindesteuern av år 1944 här återgivas:

Gehälter, Mietzinse, Vergütungen für die Benutzung der Firmenbezeichnung, von Erfindungen, Fabrikmarken, Verfahren und dergleichen, die offensichtlich neben dem Entgelt für die Leistung einen Gewinnanteil in sich schliessen, dürfen nur im Umfange eines normalen Entgeltes abgezogen werden.

[9] Pestalozzi—Henggeler, s. 28 ff.

[1] Pestalozzi—Henggeler, s. 9. Samma uppfattning ha t. ex. Gygax, s. 171 ff., och Henggeler, Spitzengehälter, s. 177 ff.

[2] Pestalozzi—Henggeler, s. 6.

[3] Pestalozzi—Henggeler, s. 16, där han ansluter sig till Ruedins uppfattning rörande »die wirtschaftliche Betrachtungsweise», se härom ovan s. 102.

honom att icke ägna den civilrättsliga sidan tillräcklig uppmärksamhet.[4]

Henggeler har däremot understrukit, att förtäckt utdelning även har aktiebolagsrättslig betydelse[5], samt framhåller, att förtäckt utdelning i allmänhet icke utgöres av en fiktiv transaktion.[6] Såsom ovan angivits finner Schlegel, att förtäckt utdelning får sin rätta bedömning redan med stöd av civilrätten, och avvisar för denna företeelse tillämpning av »die wirtschaftliche Betrachtungsweise».[7]

Bosshardt hävdar bestämt, att förtäckt utdelning förutsätter »eine Gewinnminderung abzielende, *subjektive* Absicht der Geschäftsleistung»[8] men att detta subjektiva moment icke alls har något att skaffa med vad som enligt rättspraxis kallas »die Absicht der Steuerumgehung»[9].

För Blumenstein framstår förtäckt utdelning såsom ett fall av kringgående av skattelag i den mån särskilda författningsbestämmelser icke finnas.[1]

Wackernagel anför förtäckt utdelning såsom exempel på »Steuerumgehung»[2], vilken situation i allmänhet kan bedömas med utgångspunkt från vad som skatterättsligt är att förstå med begreppet bolags nettovinst[3].

---

[4] Pestalozzi—Henggeler, s. 15 f.
[5] Henggeler, s. 56.
[6] Utlåtande daterat den 24 oktober 1953 i målet *RÅ 1953 ref. 10.*
[7] Se ovan s. 103.
[8] Bosshardt, Gewinnausschüttung, s. 127.
[9] Bosshardt, Steuerumgehung, s. 25.
[1] Blumenstein, System, s. 26 ff.
[2] Wackernagel, s. 35.
[3] Wackernagel, s. 83.

KAPITEL III

Anglosaxisk beskattningsrätt

STORBRITANNIEN

Inkomstskatt pålades i Storbritannien genom »statute» första gången år 1799. Bland inkomstskatteförfattningarna under 1800-talet märkes särskilt 1806 års, vilken i huvudsak oförändrad återgavs i 1842 års Property and Income Tax Act. Den sistnämnda och Income Tax Act av år 1853 kommo ända fram till år 1918 att utgöra de väsentligaste författningarna på inkomstbeskattningens område. I Income Tax Act av år 1918 samarbetades 1842 och 1853 års författningar. Nu gällande Income Tax Act är av år 1952. Lagstiftningen har emellertid varit mycket omfattande under 1900-talet, och de här angivna milstolparna utmärka endast lagstiftningsarbetets konturer. Flera betydande skatteutredningar ha verkställts, och av dessa må nämnas Departmental Committee (report, år 1905), Selected Committee on Income Tax (report, år 1906), Royal Commission on Income Tax (report, år 1920) och Income Tax Codification Committee (report, år 1936). Departmental Committee och Royal Commission on Income Tax ha ingående behandlat »fraud and evasion», under det att Selected Committee on Income Tax mera allmänt diskuterat skattetryckets effekt på förekomsten av dessa företeelser. Income Tax Codification Committee hade till uppgift att utan väsentliga ändringar söka åstadkomma en förbättrad redigering av bestämmelserna på inkomstbeskattningens område. Den år 1951 tillsatta Royal Commission on the Taxation of Profits and Income har i sitt sista år 1955 avgivna betänkande tagit upp problemet »tax avoidance».

I den engelska skattelagstiftningen finnes icke någon tolkningsanvisning av generell innebörd, och de här nämnda

skatteutredningarna ha icke behandlat det allmänna problemet om *tolkning av skattelag*. I litteraturen ha däremot vissa uttalanden gjorts, vilka dock ofta endast innebära en omformulering eller sammanfattning av framstående domares yttranden. Sålunda framhåller Chedlow, som sökt sammanfatta de tolkningsregler vilka kunna anses allmänt erkända på beskattningsrättens område, helt allmänt, att domstolarna tidigare »disliked taxing statutes and construed them strictly but at the present day they are construed as any other statute»[1], men anför vidare, att domstolarna dock fordra att skatt skall vara pålagd »by plain words». Som stöd för detta uttalande citerar Chedlow Lord Sumners kända yttrande: »The Crown does not tax by analogy but by statute».[2] De författare, som yttrat sig om skattelags tolkning, äro också ense om att domstolarna tolka skatteförfattningarna strikt.[3] Odgers understryker nödvändigheten av att ett klart och entydigt språk använ-

[1] Chedlow, s. 60. Samma uppfattning uttryckes av Simon, vol. I, s. 41, och Odgers, s. 105 ff.

[2] Chedlow, s. 60, rättsfallet Ormond Investment Co. v. Betts (1928) A.C. 143.

[3] Se t. ex. Shaw, s. 29, Dymond, s. 9, och Konstam, s. 10. Wheatcroft beskriver domstolarnas sätt att tolka skattelag på följande sätt, s. 214 ff.:

»In construing a statute it is necessary to ascertain the intention of the legislature but it is now settled law, at least so far as Revenue cases are concerned, that the only indication of that intention that a judge may look at is the text of the statute itself, having regard to the state of the law as it was before the Act was passed. He may not consider the speech of the Chancellor when introducing the Bill in question in the House of Commons, nor the subsequent debate, nor even the report of a Royal Commission from which the clause is taken. — — —

The origin of this rule of strict construction of taxing statutes is not very clear. It probably originated in the dislike of judges for unmeritorious defences to civil actions based on stamp duty points and was originally stated more as a rule that the onus was on the Crown to show clearly that the case fell within the statute. — — —

Hence, a strict construction is applied both to the wording of the statute and to the form in which the taxpayer has clothed his action. In neither case do considerations of 'equity' or 'substance' arise.»

des i skatteförfattningarna och återgiver därvid ett stort antal uttalanden av olika domare.[4] Här må blott antecknas följande yttrande av senare datum, fällt av Lord Simonds:

»It is not the function of a Court of law to give to words a strained and unnatural meaning because only thus will a taxing section apply to a transaction which, had the legislation thought of it, would have been covered by appropriate words.»[5]

Beträffande beskattningsrättens förhållande till andra delar av rättssystemet, särskilt *civilrätten*, kan från Simon's Income Tax[6] sammanfattningsvis antecknas, att allmän lag skall gälla i fråga om bedömandet av rättshandlingar, såvida icke skatteförfattningarna uttryckligen angiva motsatsen.

Med den ovan antydda inställningen från domstolarnas sida, vilka dock enligt Chedlow söka »avoid a construction which would help evasion»[7], har lagstiftningsvägen varit praktiskt taget den enda möjliga för att komma till rätta med de mest uppmärksammade fallen av *kringgående*. I det följande skola lagstiftning och rättspraxis beröras, men det synes dessförinnan erforderligt att något stanna vid vissa allmänna spörsmål.

Tranter, som synes vara den förste som försökt behandla hela problemet om »evasion in taxation», men vars undersökning icke kan sägas vara rättsvetenskaplig, betecknar allt undandragande av skatt med »evasion» och utskiljer därav två former »legal evasion» och »illegal evasion».[8] Denna uppdelning motsvarar i huvudsak den vanligare förekommande gruppe-

[4] Odgers, Craies on Statute Law, s. 106 ff.

[5] I. R. C. v. Wolfson (1949) I All E.R. 865, s. 868. Odgers, s. 326, åberopar även äldre uttalanden av i huvudsak samma innebörd som det här citerade. Se vidare cit., nedan s. 130.

[6] Simon, s. 48 f.

[7] Chedlow, s. 60.

[8] Tranter, s. 3 ff., där han kritiserar Seligmans gruppering i bl. a. partial evasion, legitimate evasion, illegitimate evasion, intentional evasion och unintentional evasion.

ringen i (legal) »avoidance» och (illegal) »evasion».[9] Med »legal avoidance» avses »minimisation or avoidance of taxation by methods whithin the four corners of the law».[1] Gränsdragningen mellan här berörda företeelser bereder naturligen vissa svårigheter vid rättstillämpningen i det enskilda fallet, vilka även framträda i den allmänna diskussionen, icke minst i det engelska parlamentet.[2] Vidare har t. ex. Royal Commission on the Income Tax i en av sina allmänt hållna rekommendationer under rubriken »The prevention of evasion» icke beaktat den gängse terminologien.[3]

I en år 1955 hållen föreläsning vid University of London har Wheatcroft försöksvis uppställt en definition av »avoidance», vilken skiljer sig från den gängse i det att han uppställer ett subjektivt rekvisit.[4]

Vad särskilt angår skillnaden mellan »legal avoidance» och skenrättshandlingar synes oklarhet i allmänhet icke råda.[5]

Tidigare hävdades särskilt i avseende å arvsbeskattningen[6],

[9] Se t. ex. Spicer, s. 575; Farnsworth, s. 143; Sophian, s. 542; Beattie, s. 3.

[1] Farnsworth, s. 143.

[2] Stein och Marks, som kommenterat sections 18—21 i 1936 års Finance Act, med vilka bestämmelser åsyftades att förhindra vissa former av kringgående, notera (s. 1) bl. a. följande från underhusdebatten vid bestämmelsernas antagande:

»Private members, and on at least one occasion the Financial Secretary, spoke of 'guilt' and 'innocence' as though the House were discussing the suppression of crime.»

[3] Report of the Royal Commission on the Income Tax, Part VI, s. 137, punkt 635.

[4] Wheatcrofts fullständiga definition lyder, s. 209:

»a transaction which (a) avoids tax, (b) is entered into for the purpose of avoiding tax or adopts some artificial or unusual form for the same purpose, (c) is carried out lawfully, and (d) is not a transaction which the legislature has intended to encourage».

[5] Dymond, s. 17, och Simon, s. 51 f.

[6] Angående utbyggnaden av arvsbeskattningen i syfte att täppa till luckor, se t. ex. Wicksell, s. 91. Arvsbeskattningen regleras år 1955 av omkring 70 Acts, Wheatcroft, s. 222.

att en åtgärds »substance» och icke dess »form» skulle tillmätas betydelse.[7] Med »substance» förstås det ekonomiska resultatet av en åtgärd, vilket enligt denna uppfattning skall vara avgörande i beskattningshänseende.[8] Numera torde dock allmänt anses, att en bona fide-handling[9] icke på den grund av att den enbart tillkommit i skattebesparande syfte kan frånkännas relevans i beskattningshänseende.[10] Med denna inställning är givetvis förenligt att icke låta de skattskyldigas rubricering av vidtagna handlingar vara avgörande för det rättsliga bedömandet.[1]

Till belysande av rättspraxis i fråga om kringgående och spörsmålet om »form and substance» må följande uttalanden återgivas. Lord Sumner yttrade[2]:

»It is trite law that His Majesty's subjects are free, if they can, to make their own arrangements, so that their cases may fall outside the scope of the taxing Acts. They incur no legal penalties and, strictly speaking, no moral censure if, having considered the lines drawn by the Legislature for the imposition of taxes, they make it their business to walk outside them. It seems to follow from this and from other general considerations that the subject ought to be told in statutory and plain terms when he is chargeable and when he is not.»

---

[7] Dymond, s. 15 f.

[8] Simon, s. 49.

[9] Angående bona fide-handlingar, se t. ex. Simon, s. 51 f., Dymond, s. 17, Hanson, s. 84, och Harrison, s. 145 f.

[10] Dymond, s. 17, och Taxation, vol. LII, s. 154 f. Jfr dock arvskattemålet Coutts & Co. v. Commissioners of Inland Revenue (1953) A.C. 267 (H.L.), s. 284, där Lord Reid gjorde åtskillnad mellan en rättighets »technical nature» och dess »substance».

[1] Se t. ex. Simon, s. 50 f., Dymond, s. 17, och Harrison, s. 92 f. Beträffande blandade fång t. ex. köp och gåva, se Hanson, s. 88 f., och Harrison, s. 282 f.

[2] Levene v. Inland Revenue Commissioners (1928) A.C. 217.

I det välkända målet Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster uttalade Lord Tomlin[3]:

»It is said that in revenue cases there is a doctrine that the Court may ignore the legal position and regard what is called 'the substance of the matter' — — — This supposed doctrine (on which the Commissioners apparently acted) seems to rest for its support on a misunderstanding of language used in some earlier cases. The sooner this misunderstanding is dispelled and the supposed doctrine given its quietus the better it will be for all concerned; for the doctrine seems to involve substituting 'the incertain and crooked cord of discretion' for 'the golden and streight metwand of the law' — — —. Every man is entitled, if he can, to order his affairs so as that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow-taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax. This so-called doctrine of 'the substance' seems to me to be nothing more than an attempt to make a man pay notwithstanding that he has so ordered his affairs that the amount of tax sought from him is not legally claimable.»

Av dessa och liknande uttalanden synes den slutsatsen kunna dragas[4], att »legal avoidance» icke uppfattas som en fråga om lagtolkning i den meningen att domstolarna skulle ha möjlighet att komma till rätta med problemet utan stöd av »plain words». En viss förskjutning i domstolarnas inställning har Farnsworth[5] trott sig kunna spåra i följande yttrande av Lord Simon[6]:

»My Lords, Of recent years much ingenuity has been expended in certain quarters in attempting to devise methods of disposition of income by which those who were prepared to adopt them might

[3] Inland Revenue Commissioners v. Duke of Westminster (1936) A.C. 1. Rättsfallet är refererat av Sandström, s. 263 f.

[4] Chedlow, s. 60 f.; Odgers, s. 329 ff; Beattie, s. 2 f.

[5] Farnsworth, s. 144.

[6] Latilla v. Inland Revenue Commissioners (1943) A.C. 377, s. 381.

enjoy the benefits of residence in this country, while receiving the equivalent of such income, without sharing in the appropriate burden of British taxation. Judicial dicta may be cited which point out that, however elaborate and artificial such methods may be, those who adopt them are 'entitled' to do so. There is, of course, no doubt that they are within their legal rights, but that is no reason why their efforts, or those of the professional gentlemen who assist them in the matters, should be regarded as a commendable exercise of ingenuity or as a discharge of the duties of good citizenship. On the contrary, one result of such methods, if they succeed, is, of course, to increase *pro tanto* the load of tax on the shoulders of the great body of good citizens who do not desire, or do not know how, to adopt these manœuvres.»

Emellertid synes — enligt vad Dymond framhåller — denna förändrade inställning ännu icke ha medfört ett frångående av den strikta lagtolkningen. Å andra sidan finner Dymond att en viss praktisk verkan kan följa av de överväganden Lord Simon antytt. Sålunda kunna domstolarna förväntas finna en förbättrad lagstiftning i detta hänseende ha en »penal» karaktär och icke rygga tillbaka för att tillämpa en sådan lagstiftning med kraft.[7] I sådana fall där lagstiftningen giver skattemyndigheterna handlingsfrihet torde vidare enligt Dymond den skattskyldige icke ha berättigad anledning till klagomål om myndigheterna uppträda med hårdhet.[8] Lord Simons här citerade votum har starkt kritiserats från advokathåll[9], där man framhållit, att den skattskyldige och hans rådgivare icke behöva göra halt förrän vid gränsen mellan »legal avoidance» och »illegal evasion», samt att denna gräns är passerad först när en åtgärd för sin skattelindrande effekt innebär ett fördöljande av fakta.[1] I anslutning till de synpunkter, som så-

[7] Dymond, s. 19.
[8] Dymond, s. 20.
[9] Beattie, s. 3.
[1] Jfr Burrows' Words and phrases judicially defined vid »Evade», där

lunda framförts, torde särskilt anmärkas följande yttrande av Lord Simons i ett år 1951 avgjort mål[2]:

»It was finally urged by counsel for the respondents that, if this appeal is allowed, an easy way of evading tax will be open to the taxpayer. This is an argument which is of no weight whatever. The question is what is the fair meaning of words in a taxing Act.»

I samma mål framhöll Lord Nordmand[3], att domstolen icke var berättigad att uttala att »for the purposes of taxation, the actual transaction is to be disregarded as 'machinery', and that the substance or equivalent financial results are the relevant consideration».

Slutligen må i detta sammanhang anmärkas, att i en i slutet av år 1953 publicerad artikel i tidskriften Taxation hävdas med bestämdhet under hänvisning till ett flertal rättsfall, att domstolarna icke bortse från den rättsliga karaktären av en åtgärd för att i stället fästa avseende vid dess »substance».[4] Vidare framhålles, att »the doctrine of substance» allenast kan anses innebära att parternas rubricering av en rättshand-

---

följande yttrande av Lord Lindley i Bullivant v. A.-G. for Victoria (1901) A.C. 196 H.L., s. 207, återgives:

»There are two ways of construing the word 'evade': one is that a person may go to a solicitor and ask him how to keep out of an Act of Parliament—how to do something which does not bring him within the scope of it. That is evading in one sense, but there is nothing illegal in it. The other is, when he goes to his solicitor, and says 'Tell me how to escape from the consequences of the Act of Parliament, although I am brought within it'. That is an act of quite a different character.»

[2] Pott's Executors v. Commissioners of Inland Revenue, 1951 A.C. 443.

[3] Pott's Executors v. Commissioners of Inland Revenue, 1951 A.C. 443.

[4] Taxation, vol LII, s. 154 f., varifrån följande må citeras:

»No matter what form a transaction may take, the vital element is the substance, and the substance of every transaction is *the legal* effect of the arrangement, whether embodied in a written document or not. Once the legal aspect of the matter is revealed it cannot be said that something different was intended and would have produced the same result.»

ling icke i och för sig är avgörande för det rättsliga bedömandet.[5]

Ofta har framhållits att det icke finns något utrymme för »*equity*» i tillämpningen.[6] Betecknande för frånvaron av »equity» är att i sådana fall då en transaktion är skattepliktig enligt mer än ett författningsrum taxeringsmyndigheterna anses äga rätt att hänföra transaktionen under det författningsrum, som medför den högsta skatten.[7] Slutligen kan i detta sammanhang omnämnas, att en verksamhets otillåtna karaktär icke medför, att inkomsten därav undgår beskattning.[8]

De vanligaste formerna av kringgående finner Tranter vara[9]: överföring av inkomster eller tillgångar från ett subjekt till ett annat, förflyttning av skattesubjekt till ett mindre skattetyngt geografiskt område samt förändring av skattepliktiga inkomster och tillgångar till icke skattepliktiga sådana. Tranter inventerar hela arsenalen av kända kampmedel mot olika former av kringgående och nämner därvid också lagstift-

---

[5] Taxation, vol. LII, s. 155, där rättsfallet The Wesleyan and General Assurance Society v. Commissioners of Inland Revenue (1948) A.C. åberopas.

[6] Se t. ex. Simon, s. 41 ff. Jfr rättsfallet Partington v. A.-G. 1869, L.R. 4 E & I App. 100 (H.L.) vari följande votum avgavs:

»If the person sought to be taxed comes within the letter of the law, he must be taxed, however great the hardship may appear to the judicial mind to be. On the other hand, if the Crown, seeking to recover the tax, cannot bring the subject within the letter of the law, the subject is free, however apparently within the spirit of the law the case might otherwise appear to be. In other words, if there be admissible, in any statute, what is called an equitable construction, certainly such a construction is not admissible in a taxing statute, where you can simply adhere to the words of the statute.»

[7] Dymond, s. 9 f.

[8] Mustoe, s. 10.

[9] Tranter, s. 73 ff. Wheatcroft anmärker att en sammanställning av olika kringgående åtgärder skulle fylla en hel bok, s. 210. Denne författare anför därför endast några exempel, s. 209 ff.

ningsåtgärder inom den materiella beskattningsrätten.[1] Huruvida Tranter förordar generalklausuler eller annan lagteknik framgår icke av hans mycket allmänt hållna uttalanden.

Wheatcroft har angivit olika lagstiftningstekniska metoder, vilka kommit till användning. Denne författare klassificerar metoderna i: speciallagstiftning för ett visst fall utan hänsyn till om lagstiftningen rimmar med skattens principiella uppläggning; schablonmässigt utformade bestämmelser (»hit-or-miss»); uppställande av myndighets godkännande för genomförande av olika ekonomiska åtgärder; »making the law too wide and relying on the good sense of the Inland Revenue in enforcement»; samt retroaktiv lagstiftning.[1a] Royal Commission on the Taxation of Profits and Income förordar specialregler för att förhindra »avoidance» i fråga om beskattning av fysiska personers inkomster och avvisar uttryckligen för denna del av skattelagstiftningen »general declaration of principle governing tax avoidance».[1b] Däremot finner kommittén beträffande profits tax, ett stadgande av allmän natur vara erforderligt och godtager för sin del en bestämmelse,

[1] Tranter, s. 116 ff.

[1a] Wheatcroft, s. 225 ff.

[1b] Royal Commission on the Taxation of Profits and Income, s. 308 ff.

Wheatcroft, s. 229 f., har skisserat följande program för lagstiftning, rättstillämpning etc. på beskattningens område:

»That the codification of taxation law be undertaken as a matter of urgency so that the basic law is simplified and more clearly defined and tax avoidance thereby reduced. As soon as the Royal Commission has reported and a decision made on its recommendations, steps should be taken to codify income tax law, and, if possible, assimilate the basis of profits tax to that of income tax. Estate duty law cries out for attention and should be dealt with right away.

That the rule of strict construction of taxing statutes be abolished and that the court of first instance be given wider power to find facts than it has a present. Substance, not form, should be the rule in dealing with facts, and taxing Acts should be construed broadly and not literally. Neither of these proposals involves a great change; an alteration in emphasis is sufficient to exclude many avoidance transactions. To assist this procedure I suggest that the Special Commissioners be converted into Tax Judges, with a status

som infördes år 1951, section 32 med rubriken »Transactions designed to avoid liability to the profits tax», och vars första stycke lyder:

Where the Commissioners are of opinion that the main purpose or one of the main purposes for which any transaction or transactions was or were effected — — — was the avoidance or reduction of liability to the profits tax, they may, if they think fit, direct that such adjustments shall be made as respects liability to the profits tax as they consider appropriate so as counteract the avoidance or reduction of liability to the profits tax which would otherwise be effected by the transactions.

Till de av Tranter angivna typfallen av kringgående kan läggas undvikande av utdelning från vad som i Sverige kallas familjebolag. Lagstiftningen mot kringgående sattes först in mot den här sist antydda formen genom section 21 i 1922 års Finance Act[2], vilken under vissa förutsättningar gav taxerings-

---

at least equal to county court judges, and their numbers increased so as to enable all cases of importance to be dealt with by them instead of by the General Commissioners.

That increased use be made of legislation which takes account of the 'intention' of the taxpayer. The basic principles of section 32 of the Finance Act, 1951, which now only applies to Profits Tax, could well be extended to deal with income tax and surtax avoidance arising out of the purchase of trading losses, or of changes in partnerships, or of company and intercompany transactions which are not made at arm's length. If the main or substantial purpose of one of these transactions is tax avoidance, then they should be made ineffective for tax purposes. Similar legislation could be used to deal with artificial transactions to avoid estate duty. It is the man who intends to avoid that should be caught, and a general clause directly aimed at him would deter him very considerably.»

Såsom framgår av vad ovan anförts har Royal Commission avvisat en lagstiftning av typen section 32 i fråga om beskattningen av fysiska personer. I övrigt har Royal Commission icke tagit ställning till Wheatcrofts program.

[2] Lagstiftningen på detta område har sedermera vid ett flertal tillfällen skärpts framför allt åren 1927, 1936, 1938 och 1939. Motsvarande bestämmelser återfinnas nu i sections 245—46 i 1952 års Income Tax Act.

myndigheterna rätt att med surtax beskatta outdelad vinst hos delägarna i förhållande till deras aktieinnehav. Genom sections 18—21 i 1936 års Finance Act gjordes ett allvarligt försök att komma till rätta med kringgående av olika former. Section 18 i 1936 års Finance Act[3] tog sikte på »avoidance» genom överföring av tillgångar till utlandet. Sistnämnda stadgande var icke tillämpligt om den skattskyldige kunde visa att överföringen gjorts »mainly for some purpose other than that of avoiding taxation». Sub-section (4) av section 18 hade följande lydelse:

> In determining whether an individual has power to enjoy income within the meaning of this section, regard shall be had to the substantial result and effect of the transfer and any associated operations, and all benefits which may at any time accrue to the individual as a result of the transfer and any associated operations shall be taken into account irrespective of the nature or form of the benefits.

Denna bestämmelse gav taxeringsmyndigheterna rätt att enbart fästa avseende vid »the substantial result of the transaction».[4] I Steins och Marks' kommentar framhålles, att det materiella ekonomiska resultatet är avgörande även om åtgärden i fråga är korrekt och icke en skenrättshandling.[5]

Section 21 i 1936 års Finance Act angående beskattning av inkomster, vilka föräldrar överfört till sina barn, motsvaras av section 397 i 1952 års Income Tax Act. Denna bestämmelse erbjuder ur rättsteknisk synpunkt icke något av intresse. Anledning saknas att i förevarande sammanhang redogöra för dylika materiella bestämmelser i och för sig; rättstekniska synpunkter äro — såsom inledningsvis antytts — de som tilldraga sig intresset. Utöver här nämnda stadganden finnas åtskilliga andra, med vilka åsyftas ett förhindrande av »avoid-

[3] Motsvaras av section 412 i 1952 års Income Tax Act.

[4] Attorney-General, House of Commons, Official Report, 15th June 1936, Col. 722. Cit. från Stein och Marks, s. 22.

[5] Stein och Marks, s. 22.

ance». Ett återgivande av deras innehåll och diskussionen kring dem skulle icke tjäna förevarande ändamål. Anmärkas må endast, att engelsk skattelagstiftning uppvisar ett par bestämmelser angående beräkning av inkomst vid överlåtelse till annat än marknadspris av tillgångar mellan personer, vilka äro i intressegemenskap.[6]

CANADA

Skatt å inkomst infördes i Canada först genom Income War Tax Act år 1917.[7] Denna författning har med åtskilliga ändringar och tillägg varit i kraft t. o. m. år 1948. Från och med år 1949 gällde den år 1948 antagna Income Tax Act och numera gäller 1952 års Income Tax Act. I sistnämnda författning har ett flertal stadganden i mer eller mindre omarbetad form upptagits från föregångarna. Inledningsvis må vidare anmärkas, att den kanadensiska inkomstskatteförfattningen i likhet med motsvarande författningar i de flesta andra länder icke innehåller någon definition av begreppet inkomst.[8]

Income War Tax Act innehöll under rubriken »Transfers to evade taxation» bestämmelser i section 32 (1—4), med vilka åsyftades att förhindra att en fördelning av inkomst mellan närstående, fysiska eller juridiska personer, skulle medföra en icke avsedd skattelindring. En av dessa bestämmelser, section 32 (1), innebar, att inkomst av till minderårig (18 år eller därunder) överlåten egendom skulle beskattas hos överlåtaren. Beskattning skulle jämväl äga rum sedan mottagaren passerat

[6] Sections 327 och 469 i 1952 års Income Tax Act.

[7] Plaxton, s. 1, och C.C.H., Canadian Income Tax Act., Foreword.

[8] I 1952 års Income Tax Act lämnas åtskilliga legaldefinitioner bl. a. rörande vad som skall förstås med »income from a source», och section 32 (5), innehåller en förklaring av begreppet »earned income». Förekomsten av dessa och andra legaldefinitioner innebär icke, att inkomstbegreppet i finansrättslig mening författningsmässigt definierats, jfr C.C.H., Canadian Income Tax Act, Foreword.

den angivna åldersgränsen såvida överlåtelsen tillkommit *i syfte* att undgå inkomstskatt. Övriga nu berörda stadganden, section 32 (2—4), anknöto skattskyldigheten allenast till objektiva rekvisit.

Emellertid kompletterades dessa bestämmelser år 1938 och därefter år 1943 med en generalklausul, section 32 A. Innebörden av sistnämnda stadgande var i huvudsak att, därest Treasury Board fann en åtgärd företagen *i syfte* att undgå inkomstskatt, sådan skatt likväl skulle utgå. För vissa fall ha legala presumtioner angivits i författningstexten. Treasury Board, som består av Minister of Finance och fyra andra ministrar, är icke någon domstol men måste i varje fall tillämpa ett »kvasijuridiskt» bedömande.[9] Skattläggningsåtgärder — vidtagna efter beslut av Treasury Board — kunna nämligen i vanlig ordning underställas domstols prövning.

För att beteckna den skattskyldiges åtgöranden användes i section 32 beteckningen »evading» under det att i section 32 A förfarandet karakteriseras med ordet »avoidance». Denna olikhet i uttryckssättet har föranlett Plaxton uttala[1], att den av vissa amerikanska författare hävdade distinktionen mellan »avoidance» och »evasion» »never been raised in our own Courts, nor in the English Courts»[2]. Petrie använder företrädesvis beteckningen »avoidance» i sin framställning av den kanadensiska företagsbeskattningen.[3]

I ett år 1955 publicerat arbete drager emellertid La Brie upp en klar gräns mellan »avoidance» och »evasion» i överensstämmelse med den i övriga anglosaxiska länder allmänt accepterade uppfattningen.[4]

[9] Plaxton, s. 294.

[1] Plaxton, s. 295.

[2] Att en reell skillnad föreligger mellan de två begreppen hävdas däremot i C.C.H., Canadian Tax Reporter, Income War Tax Act, Compilation, s. 1259 ff. Till stöd därför åberopas emellertid icke några rättsfall ur kanadensisk praxis utan hänvisas till amerikansk uppfattning.

[3] Petrie, s. 53 ff.

[4] La Brie, s. 359.

Ovan refererade stadganden i Income War Tax Act ha, i vissa fall med betydelsefulla ändringar, upptagits i 1948 års Income Tax Act och därefter överflyttats till 1952 års Income Tax Act. Sålunda ha i section 22 (1) sistnämnda Act givits regler för beskattning vid överlåtelse av egendom till minderårig. Section 22 (1) är av följande lydelse:

Where a taxpayer has, since 1930, transferred property to a person who was under 19 years of age, either directly or indirectly, by means of a trust or by any other means whatsoever, the income for a taxation year from the property or from property substituted therefor shall be deemed to be income of the taxpayer and not of the transferee unless the transferee has before the end of the year attained the age of 19 years.

Till skillnad från motsvarande äldre stadgande har skattskyldigheten anknutits till enbart objektiva rekvisit. Även beträffande beskattningen vid transaktioner makar emellan gives ett stadgande av samma tekniska utformning (section 21).

Sist anmärkta bestämmelser utgöra exempel på speciallagstiftning för vissa begränsade situationer, men Income Tax Act uppvisar även generalklausuler rörande bl. a. transaktioner mellan personer »not dealing at arm's length». Av större intresse är emellertid den lagstiftningsmetod, vilken betecknats såsom »an 'administrative powers' approach» och som kommit till användning i ovannämnda section 32 A av år 1943. Den därefter tillkomna lagstiftningen av detta slag förtjänar uppmärksamhet.

Part VI av 1952 års Income Tax Act har rubriken »Tax evasion» och innehåller två huvudstadganden: det ena, section 137, avseende s. k. konstlade transaktioner (»artificial transactions, indirect payments» etc.) och det andra, section 138, »tax avoidance».[5]

[5] Rörande de olika stadierna i utbyggnaden av lagstiftningen mot kringgående, särskilt i avseende å »undistributed income», se Petrie, s. 53 ff. En allmän översikt lämnar La Brie, s. 361 ff.

Section 138 Income Tax Act har väsentligen samma innehåll som section 32 A Income War Tax Act men har givits en mycket förenklad utformning. Första ledet (1) av section 138 lyder:

Where the Treasury Board has decided that one of the main purposes for a transaction or transactions effected before or after the coming into force of this Act was improper avoidance or reduction of taxes that might otherwise have become payable under this Act, the Income War Tax Act, or the Excess Profits Tax Act, 1940, the Treasury Board may give such directions as it considers appropriate to counteract the avoidance or reduction.

Av särskilt intresse är formuleringen »one of the main purposes», vilken giver bestämmelsen en betydande räckvidd. Petrie karakteriserar section 138 och dess föregångare som »a sharp break from time-honoured doctrine that a taxing statute must be strictly construed and that only Parliament can impose a tax, and even then requires the clearest of words to do so».[6]

Sista ledet (6) av sistnämnda section lyder:

An avoidance or reduction of taxes may be regarded as improper for the purpose of this section although it is not illegal.[7]

Av ordalydelsen drager La Brie den slutsatsen att bedömandet skall företagas från »none other than a moral standpoint» men tillägger, att domstolarna alltid varit av den uppfattningen, att skatt aldrig skall uttagas på grund av »any moral obligation to pay them».[7a] Innebörden enligt section 138 (6) av »improper avoidance» dvs. att en transaktion icke är »proper» endast av det skälet att den är »legal»[8], synes dock

[6] Petrie, s. 59.

[7] Section 126 numera 138 trädde i kraft den 1 januari 1949 men har givits retroaktiv verkan, jfr C.C.H. Canadian Tax Reporter I, s. 2205.

[7a] La Brie, s. 367.

[8] Jfr La Brie, s. 361. Till belysande av förskjutningen i den allmänna inställningen må citeras följande uttalande av den kanadensiska finansminis-

knappast kunna anföras som belägg för riktigheten av Plaxtons ovan återgivna uttalande beträffande distinktionen mellan »avoidance» och »evasion». Stark kritik har riktats mot section 138 och därvid har framhållits, att bestämmelsen i fråga omöjliggör för de skattskyldiga att bedöma den skatterättsliga följden av vidtagna eller planerade åtgärder.[8a] Avslutningsvis må antecknas att Exchequer Court har fri prövningsrätt i fråga om Treasury Boards beslut.[8b]

AUSTRALIEN

Diskussionen om »form and substance» har i stort sett följt den engelska, och rättsfallet Duke of Westminster har spelat en avgörande roll även i Australien.[9] Emellertid finnes numera ett stadgande med rubriken »Contracts to evade tax void» under section 260 i Income Tax and Social Services Contribution Assessment Act av år 1936[1] av följande lydelse:

---

tern vid tillkomsten år 1943 av sedermera section 126 i 1948 års Income Tax, numera section 138 i 1952 års Income Act. (cit. från C.C.H. Canadian Tax Reporter, I, s. 3496):

»In the Victorian period the avoidance of taxation was a polite, gentlemanly game. Taxation was low and if a taxpayer could find a hole in the law and crawl through it everyone laughed about it and tried to block up the hole but it did not make very much difference. If the Crown could prevent his finding a hole, he did not get away with it. There was no moral interest involved. But when taxation becomes as heavy as it is today, when to a very great extent people of this country are working for the state—and properly working for the state— then it is not an amusing matter and is beyond the realm of a game. It becomes something—well perhaps not exactly treason but something considered most unpatriotic and unsocial.»

[8a] Se vidare La Bries sammanfattning av kritiken, s. 368 f.

[8b] Section 138(4) och (5).

[9] Jfr Gunn, s. 18 ff.

[1] Den första australiska inkomstskatteförfattningen tillkom år 1915 och efterföljdes av en författning av år 1922, vilken ersattes av 1936 års.

Every contract, agreement, or arrangement made or entered into, orally or in writing, whether before or after the commencement of this Act, shall so far as it has or purports to have the purpose or effect of in any way, directly or indirectly —

(a) altering the incidence of any income tax;
(b) relieving any person from liability to pay any income tax or make any return;
(c) defeating, evading, or avoiding any duty or liability imposed on any person by this Act; or
(d) preventing the operation of this Act in any respect,

be absolutely void, as against the Commissioner, or in regard to any proceeding under this Act, but without prejudice to such validity as it may have in any other respect or for any other purpose.

Slutet av section 260 är av intresse i det att effekten av stadgandet begränsas till beskattningsområdet. Så var ursprungligen icke fallet, vilket medförde vittgående och mycket olyckliga civilrättsliga konsekvenser.[2]

Section 260 förutsätter icke att den ifrågavarande transaktionen är en skenrättshandling[3] utan har avseende på reella åtgärder. Av rättsfall återgivna av Gunn[4] ävensom av Challener och Collins[5] framgår, att stadgandet icke är lättillämpligt enär domstolarna i åtskilliga hänseenden dragit snäva gränser för dess enligt ordalydelsen mycket vida innebörd.[6]

Vidare må anmärkas, att section 137 Stamp Duties Act av

---

[2] Se Gunn, s. 1123, samt Gunn och O'Neil, s. 389.

[3] Jfr Gunn, s. 1120, där följande citeras ur ett domarvotum: »A shame transaction is inherently worthless, and needs no enactment to nullify it.»

[4] Gunn, s. 1120.

[5] Challoner och Collins, s. 872 ff.

[6] Se t. ex. den av Challoner och Collins gjorda sammanfattningen, s. 877 f., vari framhålles, att denna section i och för sig icke begränsar en skattskyldigs rätt att disponera sina tillgångar på sådant sätt att han erhåller lindring i beskattningsavseende, samt citeras från ett domarvotum, att »the section does not include a conveyance or transfer of property, legal or equitable, as such — — — because section 53 (= 260) does not contemplate an instrument changing the real ownership».

år 1920 innehåller en generalklausul mot kringgående åtgärder.[7] Stadgandet förutsätter för sin tillämplighet den handlandes *syfte* att undgå skatt. Av vad Smith framhåller i sin kommentar[8] framgår att en åtgärd, mot vilken denna section ger möjlighet att i skattehänseende ingripa, icke behöver vara »an improper or illegal act, and does not constitute an 'evasion' in an improper sense».

AMERIKAS FÖRENTA STATER

Tillkomsten och utvecklingen av den federala inkomstskatten är märklig[9] och dess historia uppvisar en för oss nutida skattebetalare så egenartad händelse, som att Supreme Court år 1895 förklarade Federal Income Tax Act av år 1894[1] strida mot konstitutionen. Genom tax amendment och dess ratificering av delstaterna år 1913 erhöll kongressen uttrycklig rätt att pålägga inkomstskatt. Skattesatsen var 2 procent enligt 1894 års ogiltigförklarade Act, men redan under första världskriget kom federal inkomstskatt att uttagas med upp till 77 procent av inkomsten, och år 1933 studerade en kommitté[2] problemet »tax avoidance».

---

[7] Section 137 har följande lydelse:

Where a deceased person makes a disposition of property (whether before or after the passing of this Act) with intent to evade the payment of duty under this Act or any Act hereby repealed, such property shall be deemed to form part of his dutiable estate.

Any disposition of property which is made to make effect upon the death of the deceased shall be deemed to have been made with such intent as aforesaid.

[8] Smith, s. 158 f.

[9] Paul har i en serie avsnitt i »Taxation for prosperity» givit en utmärkt skildring av det federala skattesystemets utveckling.

[1] Tidigare hade federal inkomstskatt endast förekommit under inbördeskriget.

[2] Prevention of Tax Avoidance, Preliminary Report of a Subcommittee of the Comittee on Ways and Means, 73rd. Congress, 2nd Session. Bland

Skatter å arv ha i U.S.A. vid några tillfällen under 1700- och 1800-talen införlivats med skattesystemet men haft kort varaktighet. Den federala arvsskatten kan därför sägas ha sitt ursprung i 1916 års estate tax. År 1924 kompletterades arvsskatten med skatt på gåva, vilken sistnämnda skatteform därefter allt mer effektiviserats.[3]

Kännedom om skattelagarnas innehåll är såsom Paul uttrycker det endast början till vishet.[4] Denna början utgöres i fråga om den federala skattelagstiftningen av över 2 000 sections i Internal Revenue Code (år 1955). Därtill kommer ett otal Treasury regulations tillsammans omfattande mer än 1 000 sidor. Dessa regulations äro visserligen icke bindande för domstolarna, men uppfattas såsom bindande så länge icke domstol underkänt dem.[5] Förståeligt är då, att få författare vågat sig på uppgiften att genom rättsfallsanalys söka utfinna de *tolkningsregler*, som kunna sägas vara allmänt erkända vid tillämpning av amerikansk federal skattelag. Mertens har dock gjort ett dylikt försök[6] i sin stora kommentar[7] till den federala inkomstskatten. Uttalanden av andra författare om tolkningsproblemet saknas dock icke, och särskilt har den påstådda förekomsten av »judicial legislation» ingående debatterats.

Några författares uttalanden i allmänna tolkningsspörsmål skola här refereras.

Mertens framhåller, att särskilda svårigheter icke uppstått

---

kommittéer, som sysslat med dessa problem, kan vidare antecknas Joint Committee on Tax Evasion and Avoidance, report år 1937.

[3] Den år 1924 införda gåvoskatten tillkom bl. a. »to prevent or compensate for avoidance of death taxes by taxing the gifts of property *inter vivos* which, but for the gifts, would be subject in its original or converted form to the tax laid upon transfers at death», Estate of Sanford v. Commissioner, 308 U.S. 39, 44 (1939), cit. från Craven, s. 1. Ett annat syfte med gåvoskatten var att erhålla en komplettering av kapitalvinstbeskattningen.

[4] Paul, s. 393.

[5] Angående Treasury regulations, se Griswold, s. 18 ff.

[6] Mertens I, s. 54 ff. jämte supplement.

[7] The law of Federal Income Taxation.

vid tillämpning av allmänna tolkningsregler å inkomstskattelag.[8] Vid sidan av sådana allmänna regler förekomma enligt Mertens åtskilliga speciella tolkningsregler, men han understryker kraftigt i sin redogörelse, att tolkningsregler endast äro hjälpmedel att finna lagens mening och att dessa sålunda icke ha någon uppgift där oklarhet icke förefinnes.[9]

Den strikta tolkningen, »literal construction», är huvudregeln.[1] Av övriga tolkningsregler må särskilt anmärkas den av Mertens angivna, att oklar lag skall tolkas till den skattskyldiges förmån.[2] Men sistnämnda regel utsträckes icke därhän, att skattelagen reduceras »to a nullity by permitting easy evasion».[3] Mertens' undersökning i detta hänseende kan sammanfattas sålunda.[4] Eftersom kongressen har makt att lagstifta till förhindrande av kringgående, »avoidance», och då kongressen icke kan antagas vilja gynna »tax juggling», ha domstolarna kommit till den slutsatsen, att — där lagens klara ord icke tvinga till motsatsen — kringgåendeförsök skola stoppas genom »a more flexible construction and regard for the

---

[8] Mertens I, s. 55 f., där följande katalog av allmänna tolkningsregler sammanställts:

»The rule of reasonable construction avoiding injustice is to be followed.
All parts of a statute are to be read together.
The ordinary meaning of words prevail.
Titles, preambles and punctuation of a statute have limited significance.
Legislative history may be an interpretative aid where the meaning of a statute is in doubt.
The presumption is against retroactive operation of a statute.
The presumption is against repeal of a statute by implication.
Constitutional construction is to be preferred.
Exemption provisions are ordinarily to be strictly construed.»
Jfr Henderson, s. 104 ff.

[9] Mertens I, s. 57 ff.
[1] Mertens I, s. 61 ff.
[2] Mertens I, s. 64 ff.
[3] Mertens I, s. 75.
[4] Mertens I, s. 74 f.

congressional purpose to collect revenues».[5] Mertens[6] hänvisar i detta sammanhang framför allt till rättsfallet Gregory v. Helvering[7] (se nedan).

Paul[8] vänder sig med skärpa mot vad han kallar »Christopher Columbus theory», varmed förstås, att kongressen vid antagandet av en författning skulle ha »a specific intention about every particular case» och att domstolarnas uppgift är att utröna denna avsikt, som sålunda skulle äga »platonisk» existens. Denna enligt Pauls mening förlegade uppfattning, vilken av åtskilliga rättsvetenskapsmän och domare förkastats, har dock icke helt övervunnits.

Tillämpningen är enligt Paul en fråga om betydelsen av lagens ord i anknytning till vissa faktiska omständigheter, och många situationer kunna icke förutses vid lagens tillkomst.[9] Paul karakteriserar tolkningsproblemet beträffande av lagstiftaren icke förutsedda situationer på följande sätt:

»Then the court must examine all possible meanings of the language used and select the most satisfactory meaning that the words in the statute will honestly sustain. The judge, being highly sensitive to the consequences of competing interpretations, must determine the most sensible result within verbal limitations set by others. Ordinarily there is no real question of right or wrong. The question is rather whether an interpretation is wise, foolish or indifferent, when appraised alongside of statutory language and the legislative materials. Dean Griswold has rightly declared: 'The whole field is essentially one of administration rather than of law.'

When we once decide that questions of statutory interpretation are

[5] Mertens I, s. 74 f.

[6] Mertens I, s. 74.

[7] Se nedan, s. 161 ff.

[8] Paul, s. 395 f.

[9] Paul, s. 396, tillerkänner kommittébetänkanden, propositioner och utskottsbetänkanden betydelse för utrönandet av lagstiftarens syfte. Däremot tillerkänner han icke enskilda kongressledamöters yttranden någon betydelse. Samma uppfattning Mertens I, s. 116 ff. Mertens anser vidare, att rättshistoriska undersökningar kunna vara av visst värde, I, s. 110 ff.

not questions of right or wrong or of finding the only correct rule to fit the occasion, but are rather questions of policy in shadowy territory, we come closer to understanding the problem to be resolved.»[1]

Paul[2] företräder den uppfattningen, att domarna på grund av sin utbildning sakna förutsättningar att bedöma skattemål, och förordar därför en starkare ställning för Treasury regulations[3]. Domstolarnas uppgift borde enligt Pauls mening begränsas till en verksamhet likartad med den Supreme Court utövar i konstitutionella frågor.[4]

I en undersökning av »judicial legislation» framhåller Miller[5], att en åtskillnad måste göras mellan mål, i vilka domstolarna misstänka kringgående, och övriga mål. Vad angår den sistnämnda kategorien av mål finner Miller, att domstolarna praktiskt taget alltid förklara sig icke kunna fullständiga en bristfällig lag. Läget är däremot ett helt annat i fråga om mål rörande kringgående, där domstolarna falla för frestelsen att tillskriva kongressen en viss avsikt med lagstiftningen, en avsikt som kongressen aldrig givit uttryck åt. I sina försök att täppa till kryphål kunna domstolarna finna på en utväg, vilken förorsakar större besvärligheter för myndigheterna och de skattskyldiga än vad en annan lösning utarbetad av erfarna experter, vilka kunna ägna saken mer tid än en domare, skulle medföra.[6] Mertens framhåller för sin del, att även om domstolarnas utslag nödvändigtvis innebära skapande av ny lag fordrar likformig tillämpning av skattelag, att »judge made law» hålles inom mycket snäva gränser.[7]

Skattebestämmelsernas utformning har uppmärksammats

[1] Paul, s. 397.
[2] Paul, s. 397.
[3] Paul, s. 398 ff.
[4] Paul, s. 399 f.
[5] Miller, s. 162.
[6] Miller, s. 162. Jfr Paul, s. 397.
[7] Mertens I, s. 61.

bl. a. i diskussionen om domstolarna som lagstiftare, och två vitt skilda *lagtekniska metoder* ha ställts mot varandra. En antydan om frågeställningen må göras eftersom problemet har aktualitet också i Sverige. Den ena metoden, vilken valts av kongressen, innebär, att rättsfakta medförande skatteplikt skola angivas så distinkt som möjligt, så att gränsen mellan skatteplikt och skattefrihet för det övervägande antalet fall är fullt klar. Motsatsen därtill är en lagstiftning, som med uttalande av allmänna och vaga principer karakteriserar skatteplikten. Den sist nämnda lagtekniken öppnar möjlighet för domstolarna att använda vad som en smula ironiskt kallas »the smell test».[8]

I sin rättstillämpning ha domstolarna enligt Miller[9] vidtagit sådana ändringar av skattebestämmelserna, att dessa i realiteten fått den vaga innebörd, som kongressen sökt undvika. Endast i mycket begränsad omfattning har lagstiftaren knutit skatteplikten till den skattskyldiges syfte med hans åtgärder (se den nedan lämnade redogörelsen för sections 102, 112 och 129 Internal Revenue Code), men i tillämpningen ha utformats vissa tolkningsmetoder, vilka infört hänsynstaganden till de skattskyldigas avsikter, t. ex. den i det följande behandlade »business purpose»-doktrinen.

Nyttjandet av *civilrättsliga begrepp* inom beskattningsrätten medför i fråga om de federala skatterna icke samma principiella problem som t. ex. i England eller Tyskland. De amerikanska delstaternas olika civillagstiftning kan naturligen icke få medföra, att de federala beskattningsreglernas rättsföljder bliva olika beroende på i vilken delstat en transaktion företagits och hur transaktionen rättsligt rubriceras i delstaten i fråga.[10] Uppfattningen inom Supreme Court rörande detta

[8] Miller, s. 156.

[9] Miller, s. 159.

[10] Beträffande beskattningen av äkta makar har dock vederbörande delstats civillag tidigare tillerkänts betydelse, se härom SOU 1949: 47, s. 93 f., och Bogan, s. 114 f.

problem framgår av ett votum av Chief Justice Hughes, av vilket följande må citeras:

»In dealing with the meaning and application of an act of Congress enacted in the exercise of its plenary power under the Constitution to tax income and to grant exemptions from that tax, it is the will of Congress which controls, and the expression of its will, in the absence of language evidencing a different purpose, should be interpreted 'so as to give a uniform application to a nationwide scheme of taxation'. — — — Congress establishes its own criteria and the state law may control only when the federal taxing act by express language or necessary implication makes its operation dependent upon state law. — — — There is no such expression or necessary implication in this instance. Whether what an heir receives from the estate of his ancestor through the compromise of his contest of his ancestor's will should be regarded as within the exemption from the federal tax should not be decided in one way in the case of an heir in Pennsylvania or Minnesota and in another way in the case of an heir in Massachusetts or New York, according to the differing views of the state courts. We think that it was the intention of Congress in establishing this exemption to provide a uniform rule.»[1]

Vad särskilt angår *skenrättshandlingar*[2] synes från domstolarnas sida ingen oklarhet råda i bedömandet av dylika handlingar. Vidare uppfattas såsom en allmän princip i beskattningen, att en skattskyldig icke kan undgå skatt genom att anlita bulvan.[3]

[1] Lyeth v. Hoey, 305 U.S. 188 (1938).

[2] Sålunda nämnes i Montgomery, II, s. 283, att domstolarna frånkänna skentransaktioner betydelse i beskattningshänseende, men framhåller, II, s. 303, bl. a. svårigheten att skilja mellan »sham corporation» och »inactive but real corporation».

I det följande beröras vissa frågor rörande skenrättshandlingar i samband med redogörelsen för »tax avoidance» samt genomgången av sections 45, 102, 112 och 129 Internal Revenue Code.

[3] Miller, s. 154, där han framhåller att »a taxpayer cannot avoid taxes merely by operating through a dummy or 'straw man' or 'conduit' party». Miller understryker, att beträffande dylika situationer föreligga inga verkliga luckor, »loopholes».

Det har icke varit möjligt utröna huruvida skentransaktioner uppfattas på samma sätt i alla delstaterna. I skattelitteraturen talas om »sham» såsom ett allmänt erkänt begrepp, vilket synes ha hämtats från civilrätten; någon skatterättslig definition av begreppet har icke kunnat påträffas. Möjligt är att »sham» uppfattas enligt »American law», som sålunda för beskattningsrätten skulle vara avgörande.

Distinktionen mellan »*avoidance*» och »*evasion*» är allmänt erkänd, men ingen författare synes ha lyckats draga en klar gräns mellan dessa företeelser.[4] Ett återgivande av de skilda försök, som gjorts, skulle icke öka insikten, varför här blott må citeras ett ofta åberopat uttalande av Paul, vilket karakteriserar spörsmålet sålunda:

»So far we have been considering the philosophy underlying methods of avoiding taxes which, in most instances, have some color of legality. Once the line of legality is crossed, avoidance becomes evasion without protective coloring. — — — But avoidance is essentially a sophisticated high-bracket game, while evasion is a crude method of tax dodging practiced in all economic strata.»[5]

Paul framhåller vidare, att kongressen dock är på det klara med skillnaden mellan de två företeelserna.[6]

Ett flertal avgöranden[7] av Supreme Court belysa innebör-

[4] Jfr Paul, s. 285.

[5] Paul, s. 285.

[6] Paul, Studies in Federal Taxation 1937, s. 13, cit. av Balter, s. 35. Jfr dock Balter, s. 36 f.

[7] Följande rättsfall äro de vanligast citerade i detta sammanhang:
United States v. Isham, 17 Wall, U.S. 496 (1873);
Bullen v. Wisconsin, 240 U.S. 625 (1916);
Lucas v. Earl, 281 U.S. 111 (1930);
Burnet v. Wells, 289 U.S. 670 (1933);
Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935);
Griffiths v. Helvering, 308 U.S. 355 (1939);
Higgins v. Smith, 308 U.S. 473 (1940);
Helvering v. Clifford, 309 U.S. 331 (1940);

den av »avoidance», ett begrepp som är underkastat betydelseförskjutningar i varje fall i den meningen att tillämpningen dragit allt snävare gränser kring detsamma.

Såsom betecknande för det formella betraktelsesätt, som Supreme Court tidigare anlade på »avoidance», brukar återgivas följande votum av Mr. Justice Hunt[8]:

»If the device is carried out by the means of legal forms, it is subject to no legal censure. To illustrate: The Stamp Act of 1862 imposed a duty of two cents upon a bank check, when drawn for an amount not less than $ 20. A careful individual, having the amount of $ 20 to pay, pays the same by handing to his creditor two checks of $ 10 each. He thus draws checks in payment of his debt to the amount of $ 20, and yet pays no stamp duty. This practice and this system he pursues habitually and persistently. While his operations deprive the Governement of the duties it might reasonably expect to receive, it is not perceived that the practice is open to the charges of fraud. He resorts to devices to avoid the payment of duties, but they are not illegal. He has the legal right to split up his evidences of payment and thus to avoid the tax.»

Såsom ett i detta sammanhang klassiskt yttrande betecknas vidare detta av Mr. Justice Holmes[9] från år 1916:

»We do not speak of evasion, because, when the law draws a line, a case is on one side of it or the other, and if on the safe side is none

---

Helvering v. Horst, 311 U.S. 112 (1940);
Commissioner v. Tower, 327 U.S. 280 (1946) samt
Bazley v. Commissioner, 331 U.S. 739 (1947).

Burnet v. Wells och Helvering v. Clifford avse speciella stiftelsefrågor, Higgins v. Smith berör avdragsrätt för förlust vid transaktioner mellan personer, mellan vilka råder intressegemenskap, och Helvering v. Horst behandlar skattskyldighet för aktieutdelning. Flertalet av övriga här nämnda rättsfall beröras närmare i det följande.

Anmärkas må, att Balter, s. 36 f., refererar ett utslag av Supreme Court från år 1949, i vilket en ledamot enligt Balters mening felaktigt använt ordet »evasion».

[8] United States v. Isham, 17 Wall U.S. 496 (1873).

[9] Bullen v. Wisconsin, 240 U.S. 625 (1916).

the worse legally that a party has availed himself to the full of what the law permits. When an act is condemned as an evasion what is meant is that it is on the wrong side of the line indicated by the policy if not by the mere letter of the law.»

Med »evasion» brukar betecknas sådant undandragande av skatt genom icke lagliga metoder, vilket kan föranleda särskild påföljd (criminal or civil penalties).[1]

För att få fram en för praktiskt bruk lämplig beskrivning av här behandlade företeelser uppdelar Balter[2] i sin undersökning förekommande situationer i fem kategorier: a) klara fall av »evasion», b) till synes klara fall av »evasion», men bottnande t. ex. i ett misstag, c) »avoidance» tillåten enligt lag, d) ärliga »avoidance»-försök, som slagit fel samt e) felslagen »avoidance», där brottslig avsikt snarare än motsatsen är antaglig. Kategorien c) är den som här närmast intresserar, men Balter har icke med någon rättsfallsanalys sökt fastställa de gemensamma kännetecknen för situationer, vilka hänföras till denna kategori. I stället får redogörelsen för de övriga kategorierna anses innebära en negativ bestämning av kategori c). Särskilt den med e) betecknade kategorien har Balter belagt med en serie rättsfall.[3] I anslutning därtill lämnar Balter några goda råd[4] åt de skattskyldiga hur de skola förfara i fråga om »avoidance» så att någon påföljd för »evasion» icke skall inträda.

---

[1] Följande författare använda »evasion» i här angivna betydelse: Balter, s. 33; Freeman, s. 9; Henderson, s. 359 ff.; Levit, s. 163; Paul, s. 285; samt Rabkin II, s. 7520.

Henderson använder dock en speciell terminologi i sin behandling av »evasion» och »avoidance», s. 359 ff.

»Evasion» och »avoidance» behandlas däremot utan åtskillnad i Montgomery, II, s. 291 ff.

Rörande i författningstext brukade termer, se den nedan lämnade redogörelsen för skilda författningsbestämmelser.

[2] Balter, s. 37 ff.

[3] Balter, s. 42 ff.

[4] Balter, s. 56 ff. Sådana goda råd framföras ofta av författare på detta område, se t. ex. Monatt, s. 667, och Harrow, s. 599.

Ofta användes i stället för »avoidance» beteckningen »tax saving», och Harrow[5] uttalar, att en skattebesparing kan uppnås på i huvudsak två sätt, antingen genom att välja den rätta formen för en åtgärd eller genom att utnyttja alla de skattebestämmelser, enligt vilka avdrag medgivas. Som en allmän regel framhåller Harrow, att syftet att undgå skatt (»avoidance») icke i och för sig skapar skattskyldighet om icke den ifrågavarande åtgärden medfört skattskyldighet syftet förutan.[6] I följd härav angripa skattemyndigheterna kringgående under åberopande av »substance versus form» och icke av att kringgående är för handen.[7]

I Internal Revenue Code och framför allt i Treasury regulations användes beteckningen »avoidance and evasion» för alla tänkbara åtgärder vidtagna i skattelindrande och skatteundandragande syfte.[8]

Några rättsfall rörande »tax avoidance» och därmed sammanhängande frågor må här omnämnas.

Supreme Court har i ett utslag[9] förklarat, att ett aktiebolag kan likvideras utan att bliva skattskyldigt till capital gain tax för aktieägarnas vinst vid försäljning av utskiftade tillgångar även om den huvudsakliga avsikten med likvidationen varit att undvika skatt för bolaget vid tillgångarnas försäljning. I här berörda mål gjordes av fiskus gällande, att en partiell likvidation och av aktieägarna verkställd avyttring av de genom likvidationen erhållna tillgångarna skulle anses som en aktie-

[5] Harrow, s. 600. Harrow lämnar en katalog över dylika skattebestämmelser, s. 600 ff. Paul har, avseende åren 1936—37, angivit 15 vanliga »avoidance»-metoder. År 1949 skulle antalet ha uppgått till 29, jfr Henderson, s. 365 f.

[6] Harrow, s. 599. Samma mening Henderson, s. 363.

[7] Harrow, s. 599. Jfr Henderson, s. 363 ff.

[8] Se de nedan anmärkta lagrummen särskilt s. 166, och den där lämnade redogörelsen för section 129 Internal Revenue Code och därtill anknuten Treasury regulation.

[9] United States v. Cumberland Public Service Company, 338 U.S. 451 (1950). Jfr nedan Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935).

bolagets försäljning, vilken skulle medföra skattskyldighet för bolaget. I detta hänseende uttalades i det votum, vilket utgör motivering för utslaget:

»Whatever the motive and however relevant it may be in determining whether the transaction was real or a sham, sales of physical properties by shareholders following a genuine liquidation distribution cannot be attributed to the corporation for tax purposes.

The oddities in tax consequences that emerge from the tax provisions here controlling appear to be inherent in the present tax pattern. For a corporation is taxed if it sells all its physical properties and distributes the cash proceeds as liquidating dividends, yet is not taxed if that property is distributed in kind and is then sold by the shareholders. In both instances the interest of the shareholders in the business has been transferred to the purchaser. Again, if these stockholders had succeeded in their original effort to sell all their stock, their interest would have been transferred to the purchasers just as effectively. Yet on such a transaction the corporation would have realized no taxable gain.

Congress having determined that different tax consequences shall flow from different methods by which the shareholders of a closely held corporation may dispose of corporate property, we accept its mandate. It is for the trial court, upon consideration of an entire transaction, to determine the factual category in which a particular transaction belongs.»

Anmärkas må, att bolaget hade avböjt erbjudande om försäljning av tillgångarna till den person, till vilken aktieägarna sedermera överläto tillgångarna.

Ett annat mål rörande en transaktion av samma art fick däremot en motsatt utgång. Jämväl i sistnämnda mål[1] framgick, att likvidationen ingått som ett led i »tax saving», men till skillnad från förstberörda mål hade bolaget icke blott underhandlat om försäljning av tillgångarna utan även träffat en muntlig överenskommelse därom omedelbart före likvidationen.

[1] Commissioner v. Court Holding Company 394 U.S. 331 (1945).

Målet Lucas v. Earl[2] gällde frågan huruvida ett mellan äkta makar ingånget avtal av innebörd, att all inkomst skulle anses såsom förvärvad av makarna gemensamt, skulle medföra att av mannen genom hans eget arbete förvärvad lön skulle i beskattningshänseende fördelas på makarna med hälften vardera.[3] Avtalet frånkändes all betydelse i beskattningshänseende med motiveringen, att hänsyn icke kan tagas till »arrangements by which the fruits are attributed to a different tree from that on which they grew».[4]

I målet Griffiths v. Helvering[5] voro omständigheterna följande. Griffiths hade vidtagit åtgärder för att till en person Lay försälja en aktiepost med 100 000 dollars vinst. Griffiths överlät emellertid i stället aktierna till ett av honom helägt bolag, som verkställde försäljningen, samt överenskom med bolaget att vinsten om 100 000 dollars skulle utbetalas till honom under en tidrymd av 40 år. Griffiths ansåg, att han icke borde beskattas för mer än vad han sålunda varje år erhöll. Supreme Court avslog yrkandet under motivering, att »a lawyer's ingenuity devised a technically elegant arrangement whereby an intricate outward appearance was given to the simple sale from Griffiths to Lay and the passage of money from Lay to Griffiths. That was the crux of the business to Griffiths, and that is the crux of the business to us.»

I det följande skola några lagstadganden behandlas, vilka ha särskild anknytning till kringgåendeproblemet.

Section 45 Internal Revenue Code[6], som har rubriken

[2] Lucas v. Earl, 281 U.S. 111 (1930).

[3] År 1948 infördes rätt för äkta makar att avgiva en »joint tax return», se härom Bogan, s. 114 f. samt SOU 1949: 47, s. 93.

[4] Mr. Justice Holmes' votum.

[5] Griffiths v. Helvering, 308 U.S. 355 (1939).

[6] Section 45 Internal Revenue Code, ändrad senast år 1943 har haft åtskilliga föregångare, den första upptagen i 1921 års Revenue Act. I det hänseende, varom här är fråga, ha några väsentliga ändringar icke vidtagits sedan 1928 års Revenue Act. Section 45 lyder:

In any case of two or more organizations, trades, or businesses (whether

»Allocation of income and deductions», behandlar inkomstbeskattningen av företag, vilka ägas eller kontrolleras[7] av gemensamma intressenter. Bestämmelsen giver the Commissioner rätt att omfördela intäkter och avdrag mellan sådana företag, om han finner det nödvändigt för att hindra »evasion» eller för att få fram vederbörande företags i beskattningshänseende verkliga inkomst.

Taxeringsmyndighetens befogenhet är enligt Treasury regulations icke begränsad till fall av »improper accounting, to the case of a fraudulent, colorable, or sham transaction, or to the case of a device designed to reduce or avoid tax by shifting or distorting income, deductions, credits, or allowances».[8] Omfördelning skall ske såframt företagens inkomster äro annorlunda än de skulle varit om företagen varit självständiga och gjort affärer med oberoende utomstående.[9] Anmärkas må att befogenheten till omfördelning icke sträcker sig därutöver;

---

or not incorporated, whether or not organized in the United States, and whether or not affiliated) owned or controlled directly or indirectly by the same interests, the Commissioner is authorized to distribute, apportion, or allocate gross income, deductions, credits, or allowances between or among such organizations, trades, or businesses, if he determines that such distribution, apportionment, or allocation is necessary in order to prevent evasion of taxes or clearly to reflect the income of any of such organizations, trades, or businesses.

Denna section har med endast en mindre redaktionell ändring upptagits såsom section 482 i 1954 års Internal Revenue Code.

[7] Det i författningstexten använda ordet »control» är icke närmare definierat, jfr bl. a. Rabkin I, s. 1111. I Treasury regulations tolkas termens innehåll synnerligen vitt, se härom C.C.H. Standard Federal Tax Reporter, 54 vol. 2, s. 18371, och Sherman, s. 14. Ordet »control» förekommer även i andra stadganden i Internal Revenue Code.

[8] Treasury regulation 118, § 39 45—1.

[9] Treasury regulation 118, § 39 45—1, där det heter:

The authority to determine true net income extends to any case in which either by inadvertence or design the taxable net income, in whole or in part, of a controlled taxpayer, is other than it would have been had the taxpayer in the conduct of his affairs been an uncontrolled taxpayer dealing at arm's length with another uncontrolled taxpayer.

författningsenliga avdrag kunna icke förvägras.[1] Section 45 är tillämplig å alla slag av rörelser, och företagsformen saknar all betydelse.[2]

Section 45 spänner sålunda över ett mycket vitt fält, och en ingående prövning av transaktionernas art i avseende å deras rätta rubricering synes i och för sig icke erfordras vid bedömandet av det enskilda fallet. Detta motsäges icke av Treasury regulations, där det bl. a. heter att förevarande transaktioner skola göras till föremål för »special scrutiny to ascertain whether the common control is being used to reduce, avoid, or escape taxes».[3]

Taxeringsmyndighetens rätt att under angivna förutsättningar omfördela intäkter och avdrag synes rent principiellt böra ha en motsvarighet för den skattskyldige, när en sådan omfördelning är till hans fördel. I annat fall får stadgandet i section 45 en ensidigt fiskal betydelse. Rabkin synes vara den ende som hävdar att de skattskyldiga ha dylik rätt.[4]

Tidigare har section 45, som alltsedan år 1928 varit väsentligen oförändrad, tillämpats i mycket liten utsträckning. Endast 43 av domstol avgjorda mål ha berört detta stadgande under tidsperioden 1928—1950.[5] Bestämmelsen har dock haft en stor potentiell betydelse och har kallats »the silent policeman of the Revenue Act». Under senare tid har däremot tillämpningsfrekvensen ökat.[6]

Bestämmelsens innebörd och avfattning kan sägas giva uttryck för vad som i tysk beskattningsrätt benämnes »wirtschaftliche Betrachtungsweise».

---

[1] Sherman, s. 14.

[2] Se t. ex. Treasury regulation, C.C.H. Standard Federal Tax Reporter, 54 vol. 2, s. 18371, samt Sherman, s. 14.

[3] Treasury regulation 118, § 39 45—1.

[4] Rabkin I, s. 1121, och där anfört utslag av en circuit court. Jfr dock Sherman, s. 13, som framhåller, att stadgandet skall tjäna såsom ett myndighetens svärd och icke som en sköld för de skattskyldiga.

[5] Sherman, s. 13.

[6] Se t. ex. C.C.H. Standard Federal Tax Reporter, 54 vol. 2, s. 18371.

Balter[7] nämner section 45 som ett exempel på oförmåga att hålla i sär de två företeelserna »evasion» och »avoidance», och Levit[8] hänvisar till stadgandet i sin redogörelse för skenrättshandlingar.

Internal Revenue Code innehåller tre stadganden, sections 102, 112 och 129, i vilka bl. a. såsom rättsfaktum angives den skattskyldiges avsikt »to avoid tax». Här skola dessa bestämmelser något beröras, och i anslutning därtill skall behandlas i vad mån vid tillämpning av andra bestämmelser, vilka äro uppbyggda av rent objektiva rekvisit, hänsyn tages till den skattskyldiges syfte med en viss transaktion. I amerikansk litteratur har nämligen i anknytning till vissa avgöranden av Supreme Court diskuterats en olika behandling av åtgärder med »business or corporate purpose» och handlingar utan dylikt syfte samt transaktioner, med vilka åsyftas »avoidance».[9]

Section 102[1] med rubriken »Surtax on corporations im-

[7] Balter, s. 37.

[8] Levit, s. 266. I annat sammanhang uttalar Levit, s. 78:

»Where sales or exchanges are made between related corporations, they are usually reviewed by the Treasury Department to determine whether they represent bona fide, arm's length transactions, or whether they are sham transactions which have no standing for tax purposes.»

[9] Angående kringgåendeavsikt, se ovan s. 153.

[1] Section 102 Internal Revenue Code lyder — i något beskuret skick:

a) Imposition of tax.—There shall be levied, collected, and paid for each taxable year — — — upon the net income of every corporation — — — if such corporation, however created or organized, is formed or availed of for the purpose of preventing the imposition of the surtax upon its shareholders or the shareholders of any other corporation, through the medium of permitting earnings or profits to accumulate instead of being divided or distributed, a surtax equal to the sum of the following: — — —

b) Prima facie evidence.—The fact that any corporation is a mere holding or investment company shall be prima facie evidence of a purpose to avoid surtax upon shareholders.

c) Evidence determinative of purpose.—The fact that the earnings or profits of a corporation are permitted to accumulate beyond the reasonable needs of the business shall be determinative of the purpose to avoid surtax

properly accumulating surplus» har till uppgift att effektivisera dubbelbeskattningen av aktiebolagsvinster. Denna section tillkom år 1928, och i ett av Supreme Court avgjort mål ifrågasattes från den skattskyldiges sida huruvida stadgandet stod i överensstämmelse med konstitutionen. Domstolen fann section 102 icke vara stridande mot grundlag eller ur andra synpunkter angripbar.[2]

»Purpose to avoid surtax» anses prima facie föreligga om företaget är ett holdingbolag eller ett kapitalförvaltande bolag.[3] För dessa fall har uppställts en legal presumption. Därutöver kunna omständigheter av vitt skilda slag utgöra indicium på kringgåendeavsikt[4], och section 102 tillämpas numera jämväl på rörelsedrivande bolag[5].

---

upon shareholders unless the corporation by the clear preponderance of the evidence shall prove to the contrary.

Motsvaras av sections 531 o. f. i 1954 års Internal Revenue Code, vilka äro mera utförliga.

[2] The Supreme Court ansåg följande i målet Helvering v. National Grocery Co, 304 U.S. 282 (1938), gjorda invändning sakna bärkraft:

»(1) That the statute violates the Tenth Amendment to the Constitution by interfering with the power granted to the corporation by the State to declare or to withhold dividends; (2) that the liability imposed is not a tax upon income, but a penalty designed to force corporations to distribute earnings in order to create a basis for taxation against the stockholders; (3) that the liability is laid upon the purpose to prevent surtax, and therefore upon a state of mind; (4) that it deprives the corporation of its property without due process of law; that it is unreasonable, arbitrary, and capricious in that no standard or formula is specified to guide the Commissioner in assessing, or the corporate directors in avoiding, the additional tax; that it is assessed retroactively; and that it is unfair to non-assenting minority stockholders (but since no minority stockholders were here involved, this objection was not considered); and (5) that it delegates to the Commissioner legislative powers.»

[3] Prop. 182/1951, bil. 3, s. 73.

[4] Treasury regulation 118, § 39 102—2 innehåller bl. a.:

All the other circumstance which might be construed as evidence of the purpose to avoid surtax cannot be outlined, but among other things the following will be considered: (1) Dealings between the corporation

Följande utdrag ur vota avgivna av ledamöter i Supreme Court äro betecknande för svårigheten att tillämpa förevarande bestämmelse:

»A statute which stands on the footing of the participants' state of mind may need the support of presumption, indeed be practically unenforceable without it, but the test remains the state of mind itself, and the presumption does nothing more than make the taxpayer show his hand»[6],

samt

»The taxes under these statutory provisions are not imposed because of effects; avoidance per se is not prohibited. It is the purpose, the intention motivating a course of action, which is made controlling by the very words of the statute. Unless the purpose was to prevent the imposition of surtaxes, the tax may not be imposed.»[7]

Den inkomstskatterättsliga betydelsen av vinster och förluster vid avyttring av egendom behandlas i bl. a. section 111 Internal Revenue Code, och i *section 112,* som haft många föregångare, den första i 1918 års Act[8], stadgas undantag från beskattning av sådan vinst och från avdragsrätt för dylik förlust. Dessa undantagsbestämmelser avse överföringar av till-

---

and its shareholders, such as withdrawals by the shareholders as personal loans or the expenditure of funds by the corporation for the personal benefit of the shareholders, and (2) the investment by the corporation of undistributed earnings in assets having no reasonable connection with the business.

Jfr rättsfallssammanställning av Lasser och Holzman s. 119 ff.

[5] Griswold, s. 528.

[6] United Business Corporation of America v. Commissioner, 62 F. 2 d 754 (C.C.A. 2 d 1933).

[7] Cecille B. De Mille, 31 B.T.A. 1161 (1935).

[8] En mycket utförlig redogörelse för tillkomsten av section 112 och dess tillämpning lämnas av Paul i Studies in Federal Taxation, s. 3 ff. Section 112 (i) motsvaras av section 367 i 1954 års Internal Revenue Code. I det följande omnämnda subsections till 112 äro oförändrade i 1954 års Code.

gångar mellan aktiebolag, där överföringen ingår som ett led i reorganisation av bolagen. Med section 112 har icke åsyftats en fullständig frihet från skatt utan snarare ett skatteuppskov.[9]

Alla bolag komma dock icke i åtnjutande av denna förmån. Sålunda skall enligt section 112 (i) utländskt bolag icke anses som bolag enligt dessa undantagsbestämmelser och följaktligen icke kunna erhålla en förmånlig behandling i föreliggande hänseende »unless — — —, it has been established to the satisfaction of the Commissioner that such exchange is not in pursuance of a plan having as one of its principal purposes the avoidance of Federal income taxes». Avfattningen tyder enligt Pauls[1] mening på att kringgåendet skulle medföra minskad aktuell eller framtida skatt och avseende icke fästas vid kringgående i förfluten tid. Myndigheterna taga emellertid även hänsyn till vad som tidigare inträffat.[2]

Vidare stadgas en inskränkning i section 112 (k) innebärande, att byte i vissa fall av tillgångar, för vilket byte de allmänna undantagen i section 112 i och för sig skulle gälla, icke skall få den gynnsamma skattebehandlingen om den huvudsakliga avsikten är att undgå skatt. Föreligger icke sådan avsikt skall skattelindring likväl icke inträda om icke syftet är ett bona fide »business purpose».

Section 112 har givit upphov till ett av de mest omdebatterade rättsfallen inom beskattningens område i U.S.A. nämligen Gregory v. Helvering[3] avgjort av Supreme Court år 1935. Av utgången i målet har de mest skilda slutsatser dragits, och

---

[9] Paul, Studies in Federal Taxation, s. 4, som hänvisar till Prevention of Tax Avoidance, Preliminary Report of a Subcommittee of the Committee on Ways and Means, 73rd Congress, 2nd Session, s. 38.

[1] Paul, Studies in Federal Taxation, s. 36.

[2] Paul, Studies in Federal Taxation, s. 36.

[3] Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935). Om detta rättsfall har bl. a. sagts: »this case involved a highly ingenious bit of tax engineering». Se Paul, Studies in Federal Taxation, s. 122.

Paul har därom träffande fällt dessa ord: »the case is all things to all men».[4]

Omständigheterna i målet voro i korthet följande. Mrs Gregory ägde samtliga aktier i United Mortgage Co., som bland sina tillgångar hade 1 000 aktier i Monitor Securities Co., vilka sistnämnda aktier hon personligen önskade försälja. Att låta United Mortgage Co. först utdela aktierna i Monitor Securities Co. skulle medfört beskattning hos henne såsom för utdelning. Mrs Gregory bildade då ett nytt bolag, Averill Co., och tre dagar efter bolagsbildningen överförde United Mortgage Co. till Averill Co. sina aktier i Monitor Securities Co. Efter ytterligare tre dagar likviderades Averill Co., som utskiftade aktierna i Monitor Securities Co. till Mrs Gregory, som därefter sålde sistnämnda aktier. Mrs Gregory gjorde gällande, att överföringen av aktierna i Monitor Securities Co. till Averill Co. utgjorde »reorganisation» enligt section 112 (i) (I) (B) 1928 års Act, enligt vilket stadgande dylik överföring icke medförde någon skatteplikt och att hon icke skulle skatta för utdelning eftersom fråga var om utskiftning samt att allenast hennes försäljningsvinst skulle bliva föremål för beskattning. Skattemyndigheten ansåg, att hon förvärvat de sedermera avyttrade aktierna genom utdelning från United Mortgage Co. En klar avsikt att söka undgå skatt för utdelning framgår av omständigheterna. Board of Tax Appeals ansåg sig dock icke kunna beskatta transaktionen och anförde bl. a.:

»A statute so meticulously drafted must be interpreted as a literal expression of the taxing policy, and leaves only the small interstices for judicial consideration.»

Second Circuit Court of Appeals, dit målet sedan kom, uttalade bl. a.:

»We agree with the Board and the taxpayer that a transaction otherwise within an exception of the tax law, does not lose its

[4] Paul, Studies in Federal Taxation, s. 125 f.

immunity, because it is actuated by a desire to avoid, or, if one choose, to evade, taxation. Any one may so arrange his affairs that his taxes shall be as low as possible; he is not bound to choose that pattern which will best pay the Treasury; there is not even a patriotic duty to increase one's taxes. — — — Therefore, if what was done here, was what was intended by section 112 (i) (I) (B), it is of no consequence that it was all an elaborate scheme to get rid of income taxes, as it certainly was.»

Beträffande tolkningsproblemet framhöll sistnämnda domstol:

»Nevertheless, it does not follow that Congress meant to cover such a transaction, not even though the facts answer the dictionary definitions of each term used in the statutory definition. It is quite true, as the Board has very well said, that as the articulation of a statute increases, the room for interpretation must contract; but the meaning of a sentence may be more than that of the separate words, as a melody is more than the notes, and no degree of particularity can ever obviate recourse to the setting in which all appear, and which all collectively create. The purpose of the section is plain enough; men engaged in enterprises—industrial, commercial, financial, or any other—might wish to consolidate, or divide, to add to, or subtract from, their holdings. Such transactions were not to be considered as 'realizing' any profit, because the collective interests still remained in solution. But the underlying presupposition is plain that the readjustment shall be undertaken for reasons germane to the conduct of the venture in hand, not as an ephemeral incident, egregious to its prosecution. To dodge the shareholders' taxes is not one of the transactions contemplated as corporate 'reorganizations'.»

Supreme Court anslöt sig till Mr. Justice Sutherlands votum, vilket bl. a. innehöll följande principuttalande:

»The legal right of a taxpayer to decrease the amount of what otherwise would be his taxes, or altogether avoid them, by means which the law permits, cannot be doubted. — — — But the question for determination is whether what was done, apart from the tax motive, was the thing which the statute intended.»

Med hänsyn till att enligt domstolens mening section 112 allenast avsåg överföringar företagna »in pursuance of a plan of reorganization of a corporate business» och den föreliggande transaktionen saknade »business or corporate purpose» fann sålunda Supreme Court section 112 icke tillämplig. Paul, som synes vara den författare som klarast uppfattat innebörden av utslaget, reducerar hela problemet till en tolkningsfråga och framhåller att avsaknaden av »business purpose» medför att transaktionen faller »outside the plain intent of the statute».[5]

Samma utgång i målet har av Miller[6] motiverats med hänvisning till den erkända principen, att i skattehänseende skall bortses från »a dummy party or a 'conduit' party». Det har ifrågasatts om icke utgången skulle blivit den motsatta, om likvidation icke skett omedelbart, utan det nybildade bolaget hade varat någon tid och drivit rörelse.[7]

Farnsworth har dragit följande slutsats av rättsfallet »if a device adopted by a corporate body serves no business purpose at all, then it will be held to be without substance and will be disregarded by the courts in determining the corporation's tax position».[8]

Ett likartat mål[9] gällde huruvida viss överföring av tillgångar till aktieägare skulle anses såsom vinstutdelning. Ett bolag A överförde sina vinstmedel till bolaget B, som fördelade sina aktier på aktieägarna i A. Därefter överlämnade B egendom till sina aktieägare, vilka hävdade, att vinstutdelning ej förelåg eftersom B icke haft någon vinst. Supreme Court ansåg att vad aktieägarna erhållit från B utgjorde vinstutdelning oaktat B icke haft någon vinst. Medlens karaktär av vinstmedel ansågs icke kunna förändras genom den s. k. reorganisationen. »Business purpose»-doktrinen tillämpades sålunda icke.

---

[5] Paul, Studies in Federal Taxation, s. 127.

[6] Miller, s. 161.

[7] Harrow, s. 607.

[8] Farnsworth, The Law Quarterly Review, årg. 1951, s. 450.

[9] Commissioner v. Sansome, 287 U.S. 667 (1932).

I målet Helvering v. Minnesota Tea Company, avgjort av Supreme Court år 1935, kommenterades Gregoryutslaget på följande sätt av Supreme Court:

»Gregory v. Helvering — — — revealed a sham—a mere device intended to obscure the character of the transaction. We, of course, disregarded the mask and dealt with realities. The present record discloses no such situation; nothing suggests other than a bona fide move.»[1]

Senare uttalanden av Supreme Court tyda dock på en annan uppfattning[2], men Supreme Court synes icke ha klarlagt[3] innebörden av »business or corporate purpose»-doktrinen.

Uppenbart är emellertid, att taxeringsmyndigheterna och underrätterna följa avhandlade tolkningsmetod och att denna även i mångt och mycket bestämmer de skattskyldigas handlande.[4]

Denna s. k. »business purpose»-doktrin eller »Gregory-rule» har enligt Griswold[5] icke begränsats till här behandlade stadgande utan tillämpas även vid bedömandet av andra skattefrågor, och Montgomery[6] framhåller, att domstolarna stoppat försök till kringgående genom »controlled corporation with no business purpose».

Såsom exempel på utvidgningen av tillämpningsområdet för denna tolkningsmetod må följande uttalande av en ledamot av Supreme Court i ett år 1949 avgjort mål citeras:

»It (the business purpose doctrine) has a much wider scope; it means that in construing words of a tax statute which describe

---

[1] Helvering v. Minnesota Tea Company, 296 U.S. 378 (1935).

[2] Se t. ex. Higgins v. Smith, 308 U.S. 473 (1940).

[3] Se t. ex. Spears' översikt av rättsfall, s. 242 ff.

[4] Att »business purpose»-doktrinen uppfattas som en sedvanerättslig regel har kommit till uttryck i Treasury regulations samt framgår av åtskilliga författares uttalanden i framställningar av rörelsebeskattningen, se t. ex. Harrow, s. 607, Little, s. 296, Miller, s. 161, och Stanley, s. 167 ff.

[5] Griswold, s. 486.

[6] Montgomery II, s. 293.

commercial or industrial transactions we are to understand them to refer to transactions entered upon for commercial or industrial purposes and not to include transactions entered upon for no other motive but to escape taxation.»[7]

Miller framhåller, att många domare dock taga avstånd från denna meningsriktning, och hänvisar bl. a. till ett senare avgörande av Supreme Court.[8]

Man har sålunda att skilja mellan avsaknad av »business purpose» och förekomsten av »tax-saving purpose».[9] Denna »business purpose»-doktrin har blivit föremål för skarp kritik[1] och karakteriserats som »court-legislation». Anmärkas må, att dessa kritiker samtidigt hävda domstolarnas befogenhet att bortse från skenrättshandlingar och göra en mycket klar åtskillnad mellan rättstillämpningsfrågor i avseende å sådana handlingar och vad de kalla domstolarnas lagstiftande verksamhet.[2]

I fråga om tillämpningen av skattebestämmelserna rörande bolags reorganisation ha utbildats även andra sedvanerättsliga regler[3], men dessa äro av speciell karaktär och ha icke haft samma betydelse för tillämpningen av inkomstskattelag överhuvud, varför de här lämnas åsido.

Section 129 Internal Revenue Code[4] tillkommen år 1943 har

---

[7] Commissioner v. Transport Trading & Terminal Corporation, 176 F. 2 d 570, 572 (2 ed Cir. 1949).

[8] Miller, s. 160. Det åsyftade rättsfallet är United States v. Cumberland Public Service Company, 388 U.S. 451 (1950).

[9] Miller, s. 152.

[1] Se t. ex. Miller, s. 152 ff.

[2] Se t. ex. Miller, s. 154.

[3] Se t. ex. Stanley, s. 165 ff.

[4] Section 129 har följande lydelse:

a) Disallowance of deduction, credit, or allowance.—If (1) any person or persons acquire, on or after October 8, 1940, directly or indirectly, control of a corporation, or (2) any corporation acquires, on or after October 8, 1940, directly or indirectly, property of another corporation, not controlled, directly or indirectly, immediately prior to such acquisition, by such

rubriken »Acquisitions made to evade or avoid income or excess profits tax», och med bestämmelsen åsyftas framför allt att sätta stopp för den skattelindring som kunde följa av att ett aktiebolag inköpte ett annat, vilket gått med förlust.[5]

»The principle purpose — — — is evasion or avoidance» är rättsfaktum, vars innebörd har angivits icke vara begränsad till sådana fall, där straff eller »civil penalty» kan utdömas.[6]

---

acquiring corporation or its stockholders, the basis of which property, in the hands of the acquiring corporation, is determined by reference to the basis in the hands of the transferor corporation, and the principal purpose for which such acquisition was made is evasion or avoidance of Federal income or excess profits tax by securing the benefit of a deduction, credit, or other allowance which such person or corporation would not otherwise enjoy, then such deduction, credit, or other allowance shall not be allowed. For the purpose of clause (1) and (2), control means the ownership of stock possessing at least 50 per centum of the total combined voting power of all classes of stock entiled to vote or at least 50 per centum of the total value of shares of all classes of stock of the corporation.

b) Power of Commissioner to allow deduction, etc., in part.—In any case to which subsection (a) is applicable the Commissioner is authorized—

(1) to allow as a deduction, credit, or allowance any part of any amount disallowed by such subsection, if he determines that such allowance will not result in the evasion or avoidance of Federal income and excess profits tax for which the acquisition was made; or

(2) to distribute, apportion, or allocate gross income, and distribute, apportion, or allocate the deductions, credits, or allowances the benefit of which was sought to be secured, between or among the corporations, or properties, or parts thereof, involved, and to allow such deductions, credits, or allowances so distributed, apportioned, or allocated, but to give effect to such allowance only to such extent as he determines will not result in the evasion or avoidance of Federal income and excess profits tax for which the acquisition was made; or

(3) to exercise his powers in part under paragraph (1) and in part under paragraph (2).

Denna section motsvaras av sections 269 (a) och (b) i 1954 års Internal Revue Code.

[5] Mertens VII a, Cumulative Pocket Supplement 1953, s. 292.

[6] Treasury regulation 118, § 39 129—1, Balter, s. 37, framhåller, att i section 129 (a) klar åtskillnad icke gjorts mellan »avoidance» och »evasion».

Syftet med section 129 är enligt Treasury regulations[7] följande:

Section 129 is designed to prevent in the instances specified therein the use of the sections of the Internal Revenue Code providing deductions, credits, or allowances in evading or avoiding Federal income or excess profits taxes. — — —

Under the Code, an amount otherwise constituting a deduction, credit, or other allowance becomes unavailable as such under certain circumstances. Characteristic of such circumstances are those in which the effect of the deduction, credit, or other allowance would be to distort the liability of the particular taxpayer when the essential nature of the transaction or situation is examined in the light of the basic purpose or plan which the deduction, credit, or other allowance was designed by the Congress to effectuate. The distortion may be evidenced, for example, by the fact that the transaction was not undertaken for reasons germane to the conduct of the business of the taxpayer, by the unreal nature of the transaction such as its sham character, or by the unreal or unreasonable relation which the deduction, credit, or other allowance bears to the transaction. The principle of law making an amount unavailable as a deduction, credit, or other allowance in cases in which the effect of making an amount so available would be to distort the liability of the taxpayer, has been judicially recognized and applied in several cases. Included in these cases are Gregory v. Helvering, Griffiths v. Helvering, Higgins v. Smith — — —.

Även i ett annat här icke berört stadgande[8] har the Commissioner rätt att ingripa »in order to prevent avoidance», och vidare ha åtskilliga särbestämmelser tillkommit för att täppa till luckor i lagstiftningen avseende in- och utländska holdingbolag[9] samt transaktioner mellan familjemedlemmar etc.[1] även-

[7] Treasury regulation 118, § 39, 129—2. Texten nedskuren i sista meningen.

[8] Section 141 Internal Revenue Code angående »consolidated returns» (section 1501 i 1954 års Internal Revenue Code).

[9] Sections 541 och 552 i 1954 års Internal Revenue Code.

[1] Section 24 Internal Revenue Code (section 261 i 1954 års Code).

som förtäckt aktieutdelning.[2] En genomgång av antydda bestämmelser, vilka anknyta skatteplikten till objektiva rekvisit, torde icke medföra ökad inblick i amerikansk tillämpning av skattelag, varför framställningen här begränsas till allenast det gjorda omnämnandet.

Avslutningsvis må antecknas, att problemet hur en skattskyldig, som vidtagit en åtgärd vilken enligt hans mening skall medföra viss följd i beskattningshänseende men som bedömts annorlunda av myndigheterna, skall kunna återställa status quo ante, har uppmärksammats. Särskilt har därvid diskuterats[3] den rättsliga innebörden och betydelsen av klausuler om återgång av avtal därest skatteföljden skulle bliva en annan än den av parterna förutsedda. Detta spörsmål, som är av särskilt intresse även för frågan om retroaktiv skattelagstiftning, upptages emellertid såsom tidigare nämnts icke till behandling i denna framställning. Upplysningsvis må dock ytterligare nämnas, att domstol i visst fall[4] förklarat att den i fortsättningen kommer att följa en annan rättstillämpning men att domstolen i det aktuella målet vidhåller gammal praxis; detta givetvis för att förebygga rättsförlust för därav berörda.

---

[2] Section 115 Internal Revenue Code, där bl. a. begreppet utdelning i skatterättslig mening definieras (numera sections 301 och 316 i 1954 års Internal Revenue Code).

[3] Guterman, s. 437 ff.

[4] Payne v. City of Covington, Supreme Court of Kentucky (1938). 276 Ky. 380, 123 S.W. 1045, 122 A.L.R. 321.

KAPITEL IV

Fransk beskattningsrätt

Det franska skattesystemet, som tidigare varit splittrat i en mängd skatteformer och författningsmässigt oöverskådligt, underkastades i slutet av 1940-talet en genomgripande omarbetning, som resulterade i en fullständig reform. Den nya skattelagstiftningen var i sin helhet i kraft den 6 april 1950.[1]

Med stöd av en mycket stark tradition har inom fransk doktrin hävdats, att *tolkning av skattelag* är begränsad till l'interprétation littérale.[2] Emellertid har denna regel under senare tid ifrågasatts. Trotabas är den författare, som först synes ha tagit avstånd från den gängse uppfattningen.[3] I en år 1934 publicerad uppsats[4] har denne författare anmärkt bl. a., att intet stadgande i skattelagarna för det dåvarande vare sig föreskrev någon speciell tolkningsmetod inom beskattningsrätten eller förbjöd en sådan[5] och att doktrinen förbisett att analog lagtolkning faktiskt tillämpades[6]. Såsom ett exempel nämner Trotabas en lagstiftning från år 1917 angående »un impôt annuel sur les bénéfices des professions commerciales». Enligt år 1918 utfärdad Instruction Administrative gällde för tolkningen av »profession commerciale» att »s'attacher moins

---

[1] Ang. reformens allmänna innebörd se Hultman, SvSkT 1951, s. 97 ff.

[2] Se t. ex. Trotabas, s. 101, Parcellier, s. 9 ff., och Morange, s. 638. Den sistnämnde har såsom företrädare för denna meningsriktning antecknat: Demante, Dublineau, Maguero, Naquet, Pilon och Wahl. Jfr vidare utlåtande av Michel ingivet i målet *RÅ 1953 ref. 10*.

[3] Se Morange, s. 638.

[4] Le principle de l'interprétation littérale des lois fiscales i Recueil d'études sur les sources du droit en l'Honneur de Francois Gény.

[5] Trotabas, s. 101.

[6] Trotabas, s. 106.

à la nature juridique des actes accomplis qu'à *leur analogie* avec les opérations que comporte l'exercice des professions dont le caractère commercial est indiscuté».[7] I ett senare arbete har Trotabas starkt understrukit det berättigade i att använda analog och extensiv lagtolkning.[8]

Praxis i fråga om skattelags tolkning har Morange sökt sammanfatta och därvid konstaterat, att Conseil d'Etat, som har att handlägga mål rörande direkta skatter, godkänner analog lagtolkning, under det att Cour de cassation, inom vars domvärjo de indirekta skatterna falla, avvisar denna tolkningsmetod.[9] Sandström har för sin del funnit, att detta förhållande har sin förklaring i att de allmänna domstolarna ha mindre benägenhet att bortse från en formgiltig civilrättslig transaktion än vad förvaltningsdomstolarna ha.[1] Denna iakttagelse är närmast av sociologisk natur och lämnar icke en principiell förklaring till den rådande olikheten. Morange har gjort ett försök att finna en sådan, och han har därvid ansett sig kunna härleda de motsatta ståndpunkterna från arten av den skattelagstiftning Conseil d'Etat och Cour de cassation ha att tillämpa.[2] Reglerna för den direkta beskattningen utgöra ett fullständigt system och Conseil d'Etat fullföljer genom sin friare tolkning lagstiftarens vilja. De indirekta skatterna äro däremot icke delar av ett slutet system, och Cour de cassation avvisar »pour rester fidèles à l'esprit général de notre législation»[3] analog lagtolkning. Denna förklaring är enligt Morange[4] vidare förenlig med skatterättens autonomi, som särskilt Trotabas starkt betonar.[5] På samma sätt som skett inom tysk dok-

---

[7] Trotabas, s. 106.
[8] Trotabas, Science et législation, s. 346 f.
[9] Morange, s. 643.
[1] Sandström, s. 267.
[2] Morange, s. 643.
[3] Morange, s. 644.
[4] Morange, s. 646 ff.
[5] Trotabas, Science et législation, s. 270 f.

trin[6] finner Morange, att lagstiftningen på den direkta beskattningens område är självständig i förhållande till civilrätten, under det att bestämmelserna rörande t. ex. stämpelskatter omedelbart anknyta till civilrätten[7].

Med uppfattningen att skattelag skall tolkas strikt är den allmänt omfattade åsikten förenlig, att *kringgående av skattelag* allenast är ett spörsmål för lagstiftaren.[8] Morange hävdar mot bakgrunden av sin allmänna syn på tolkning av skattelag en motsatt mening.[9]

Numera finnes en generalklausul riktad mot kringgående av lagstiftningen rörande de direkta skatterna. Stadgandet, som har rubriken »Répression des abus du droit» och återfinnes i artikel 244 Code générale des impôts, lyder:

1. Toute opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique quelconque et dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfices ou de revenus, effectués directement ou par personnes ou sociétés interposées n'est pas opposable à l'administration des contributions directes, qui a le droit, après avoir pris l'avis du comité consultatif dont la composition est indiquée, au paragraphe 2 du présent article, de restituer à l'opération son véritable caractère et de déterminer en conséquence les bases de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés dû par les parties.

Si la taxation est conforme à l'avis du comité, le contribuable a la charge de la preuve, en cas de réclamation devant la juridiction contentieuse.

2. Le comité consultatif prévu au paragraphe précédent comprend:
Un conceiller d'État, président;
Un conceiller à la cour de cassation;
Un professeur des facultés de droit;
Le directeur général des impôts.

---

[6] Se ovan, s. 57 ff.

[7] Morange, s. 646 ff.

[8] Desbois, s. 100 f. och 131, samt Ligeropoulo, s. 325. Jfr Neumark, s. 330.

[9] Morange, s. 649 ff.

Les trois premiers membres énumérés ci-dessus sont nommés par le ministre des finances qui désigne en outre un ou plusieurs agents supérieurs des contributions directes, pour remplir les fonctions de rapporteur auprès du comité.

Michel har i ett utlåtande ingivet i målet *RÅ 1953 ref. 10* citerat följande av Lecerclé gjorda uttalande rörande stadgandets innebörd:

»För att fylla sitt ändamål utan att gå utanför detta bör den nya artikeln icke av verket användas annat än som en undantagstext med strikt begränsad tillämpning. I synnerhet skulle det vara att gå utanför lagstiftarens vilja att åberopa artikel 156 (nu 244) gentemot de omflyttningar av inkomster eller vinster, som fortlöpande bliva resultat av den normala gången av vissa juridiska avtal, vilka framtvingats genom nödvändigheter i handels-, industriella eller andra avseenden. Den nya texten kan icke vinna tillämpning annat än då verket är i stånd att fastslå, att det anklagade avtalet icke svarar mot en dylik nödvändighet, att parterna tillgripit en verklig iscensättning för att camouflera en realisering eller omflyttning av inkomster i den enda avsikten att lindra skattebördan för den — individ eller företag — som är den verkliga förmånstagaren ifråga om dessa inkomster.»

Stadgandets avfattning och den konsultativa nämndens sammansättning understryker, att stadgandet uppfattas såsom innehållande en undantagsregel.[1] Hur regeln tillämpats i praxis har icke varit möjligt klarlägga med hjälp av tillgänglig litteratur.

[1] Jfr canadensisk lagstiftning ovan, s. 140.

KAPITEL V

Nordisk beskattningsrätt

DANMARK

»Ved Domstolenes Praksis er formentlig allerede den Grundsættning bragt til Gyldighed, at naar Talen er om Skattelove, maa enhver Uklarhed fortolkes i de skattepligtiges Favør» framhölls år 1910 i en inlaga från en ansedd advokatbyrå enligt vad Rubin upplyser.[5] Det citerade yttrandet torde korrekt återgiva de danska domstolarnas dåtida inställning till *tolkning av skattelag*, vilket icke minst framgår av en av Rubin återgiven Højesteretsdom, meddelad den 10 december 1909 i mål mellan Forsikringsselskabet Hafnia och Skattedepartementet angående stämpelbeläggning av försäkringsbrev.

I målet var fråga om tillämpning av 1861 års Stempellov, vars 55 B § i förevarande avseende hade följande lydelse:

> Livsforsikringspolicer stemples, eftersom de ere gyldige för en vis Aarrække eller for Livstid, respektive med 16 eller 32 Skl. pr hvert 1 000 Rd.[6]

Den ifrågavarande försäkringen innebar, att försäkringssumman skulle utbetalas vid viss ålder eller vid dessförinnan inträffat dödsfall. Højesterets dom löd:

> »Stempellovens § 55 B. skønnes ikke at indeholde sikker Hjemmel til at henføre de i den indankede Dom omhandlede Policer, som efter det foreliggende heller ikke kunne antages at have været i Brug, den Gang Stempelloven udkom, under den højere Takst i Bestemmelsen. Policerne kunne derfor kun forlanges stemplede som Policer gyldige for en vis Aarrække, og Appellanten vil som Følge heraf være at frifinde.»

[5] Rubin, s. 22.

[6] I Stempelloven av år 1911 omlades systemet, se Kretz, s. 159 f.

Rubin uttalar som sin mening, att en som han kallar blandad försäkring e fortiori bort stämpelbeläggas efter den högre taxan. Premierna för en försäkring, enligt vilken försäkringssumman utfaller endast vid dödsfall och för vilken stämpel med det högre beloppet utgick, äro nämligen lägre än för en försäkring av den typ målet gällde.[7]

Rubins uppfattning utgör ett gott exempel på »wirtschaftliche Betrachtungsweise», vilket har sin motsats i Højesterets dom, som vilar på principen in dubio pro reo. Meningsskiljaktigheten kan måhända återföras till en divergens i uppfattningen om domstolarnas bundenhet vid lagstiftningens förarbeten. Rubin anför till stöd för sin ståndpunkt bl. a. följande:

»Motiverne til Stempelloven har den kortfattede Udtalelse: 'Livsforsikringspolicer ere ansatte til en moderat stigende Takst efter Forsikringens Varighed og Forsikringssummens Størrelse.' Der er altsaa anlagt et økonomisk Synspunkt. Det springende Punkt i Forsikringerne paa Tid er aabenbart, at man er udsat for *overhovedet ingen Penge at faa,* ved de blandede Policer er man derimod *altid sikker paa at faa hele Assurancebeløbet,* og Utbetalningen sker muligvis endog langt tidligere end ved de egentlige Livsforsikringspolicer.»[8]

Till dessa synpunkter fogar Rubin en serie reflexioner om samhället och individen och uttalar bl. a., att domsmotive-

---

[7] Rubin, s. 17—18, uppställer ett exempel av följande innebörd:

Beteckning	*Stpl.*	*Försäkringsvillkor*	*Utfallande belopp*
N	16	Vid dödsfall före 60 år	10 000 kronor
		» » efter » »	0 »
O	32	Vid dödsfall	10 000 »
P	16	Vid uppnådda 60 år	10 000 »
		» dödsfall före 60 år	0 »
Q	?	Vid uppnådda 60 år	10 000 »
		» dödsfall före 60 år	10 000 »

Q-försäkringen medför att försäkringsbeloppet alltid kommer att utbetalas och medför förmånligare försäkringsskydd än t. o. m. O-försäkringen.

[8] Rubin, s. 18 not.

ringen visar på en förlegad uppfattning om domstolarna som medborgarnas beskyddare mot det allmännas övergrepp. Förhållandena ha ändrats och enligt Rubin gäller icke längre »for godt Latin at omgaa og eludere dens (statens) fiskale Krav», utan staten har också rätt att »nyde godt af, at der skal være Lighed for Loven».[9]

Bache[1], som giver Rubin rätt i hans karakteristik av rättstillämpningen i början av 1900-talet, anser i en år 1939 publicerad artikel, att rättstillämpningen efter Rubins artikel slagit om men att tiden åter är inne för domstolarna att vara medborgarnas beskyddare mot samhällets »Overgreb».

En i väsentliga hänseenden förändrad samhällsuppfattning och samhällsstruktur bildar enligt Bache[2] bakgrunden till förskjutningen i domstolarnas värderingar. En analys efter ett juridiskt, tekniskt schema gör därför verkligheten icke rättvisa.

Den ende författare, som under senare tid mera utförligt har behandlat frågan om skattelags tolkning, är Jacobsen. Enligt hans mening grundar skattelag ett rättsförhållande[3], vari den skattskyldige och staten äro likaberättigade parter. Av grundlagens bud att skattebestämmelser skola utfärdas i form av lag följer, att myndigheter och domstolar ha »pligt til at fortolke skattelovgivningen således, at lovens mening, som den er udtrykt i lovens ord, ligeligt skal anvendes på retsforholdet, logisk, filologisk fortolkningsprincip».[4] I anslutning därtill anför Jacobsen:

»Det er af betydning at fremhæve dette, fordi man undertiden sporer en tendens i praksis til i tvivlstilfælde at afgøre sagen ud fra en formodning til fordel for det offentliges krav. Men også og navnlig fordi de indviklede, undertiden uklare lovregler og mangfoldig-

[9] Rubin, s. 19.
[1] Bache, s. 69.
[2] Bache, s. 69.
[3] Jacobsen, s. 32.
[4] Jacobsen, s. 32 f.

heden af de livsforhold, der skal ordnes gennem reglerne, giver anledning til mange retstvister, det være sig for landsskatteretten eller for domstolene. Her må de almindelige fortolkningsprincipper komme til anvendelse.»[5]

Svårigheten att förutsäga de skatterättsliga konsekvenserna av en åtgärd har också starkt understrukits bl. a. av Bache.[6]

Två spörsmål, som särskilt uppmärksammats, äro analogisk lagtillämpning samt verkan i beskattningshänseende av civilrättsligt ogiltiga handlingar.

Vad först beträffar *analogisk lagtillämpning* framhåller Jacobsen, att såväl doktrin som förvaltnings- och domstolspraxis erkänner analogien som tolkningsmetod inom beskattningsrätten.[7] Anledning till detta förhållande är enligt Jacobsen skattelagarnas ofta kasuistiska avfattning samt omöjligheten för lagstiftaren att fånga in det ekonomiska livets mångfald i lagtexten.[8] För användande av analogisk lagtolkning inom beskattningsrätten gäller i Danmark enligt vad Jacobsen upplyser samma förutsättningar som inom andra juridiska discipliner.[9] Herler[1] har i sin recension av Jacobsens »Skatteretten» väl kritiserat ett av de exempel Jacobsen lämnat på analog lagtolkning men i princip icke rest någon invändning emot Jacobsens allmänna redogörelse för analog lagtolkning.

Vid det skatterättsliga bedömandet av en rättshandling utgår dansk rättstillämpning från *civilrättens regler*. Såsom exempel därpå må nämnas, att ett aktiebolag, som enligt bolagsrättsliga bestämmelser är att anse såsom en nullitet, icke behandlas som skattesubjekt. Beskattningen av »bolagsvinsten»

[5] Jacobsen, s. 33.

[6] Bache, s. 70, anför som särskilt påfallande exempel Højesterets dom den 31 augusti 1938, Ebba Levy mot Skattedepartementet, i fråga om arvs- och inkomstbeskattning av viss utdelning till arvinge. Med fem röster mot fyra fastställdes underrättens dom att skattskyldighet förelåg icke blott till arvsskatt utan även till inkomstskatt.

[7] Jacobsen, s. 31. [8] Jacobsen, s. 31.

[9] Jacobsen, s. 31. [1] Herler, s. 189.

sker i sådant fall hos aktieägarna.[2] Severinsen[3] sammanfattar en undersökning av förutsättningarna för att ett aktiebolag i beskattningshänseende skall anses för en nullitet på följande sätt:

»Det er herefter min opfattelse, at såvel de reale grunde som en formel lovfortolkning fører til *som hovedregel* aldrig at anerkende et lovligt stiftet og registreret aktieselskab som nullitet, før det er afmeldt til registret og som *eneste undtagelse* at anerkende de tilfælde, hvor der *fra det offentliges side* rejses krav herom, og det fra det offentliges side godtgøres, at hovedaktionæren selv hverken reelt økonomisk eller formelt respekterer aktieselskabsformen, idet han behandler selskabet som eet med sin egen økonomi, og ikke overholder de foreskrevne betingelser for lovlig opretholdelse af aktieselskabet.»

Förtäckt utdelning är också i Danmark en företeelse, som uppträder i många skepnader.[4] Dansk praxis i fråga om sådan utdelning har i vissa hänseenden gått längre[5] än svensk rättstillämpning, med vilken den dock i stort överensstämmer, varför skäl saknas att här närmare beröra spörsmålet. Anmärkas må vidare att Satz och Schmidt i en artikel »Maskeret udbytte» använt uttrycket »omgåelse af skattelovgivningen» utan att närmare söka klarlägga begreppet kringgående i juridisk teknisk mening.[6] Ett försök till belysning av vad som enligt

---

[2] Se t. ex. Helkett,, s. 279; Møllman, s. 47; samt Albrectsen, s. 13 f. I skattelovskommissionens Del. I, s. 99, anföres beträffande den skatterättsliga betydelsen av begreppet »indregistrerede Aktieselskaber» bl. a. följande:

»Med Ordet 'indregistrerede' har man tilsigtet at fastslaa, at et lovligt indregistreret Aktieselskab altid er skattepligtigt, uanset om Selskabsformen er en Formalitet, fordi Selskabet reelt beherskes af en Enkeltmand. Saa længe et Selskab opfylder Aktieselskabslovens Fordringer til et lovligt bestaaende Aktieselskab, skal det hverken fra Skattemyndighedernes eller den Skattepligtiges Side kunne gøres gældende, at Selskabet reelt er en Nullitet.»

[3] Severinsen, s. 7.

[4] Se t. ex. Satz och Schmidt, s. 149 ff.; Albrectsen, s. 54 f.; Jacobsen, s. 213, och Thomsen, s. 493.

[5] Se t. ex. av Sandström, s. 264, angivna exempel.

[6] Satz och Schmidt, s. 149. Jacobsen, s. 195, använder beteckningen »omgåelseretshandler» utan att närmare angiva innebörden därav.

dansk beskattningsrätt skall förstås med »Omgaaelse» skulle kunna anknytas till 5 § 1922 års Lov om Afgift af Arv og Gave, som i den del varom här är fråga, lyder:

Samme Afgift som af Arv svares endvidere ved en Persons Død:
— — —

c) af Overdragelser, vedkommende Person har foretaget til Omgaaelse af Afgiftspligten efter denne Lov.

Ett stadgande av denna innebörd infördes i arvskattelagstiftningen redan år 1908.[7] Tyvärr har begreppet »Omgaaelse» ej heller i detta sammanhang gjorts till föremål för undersökning.[8]

Vad angår andra former av förtäckta rättshandlingar kan antecknas, att 44 § sistnämnda lag innehåller följande stadgande:

Afgift erlægges ogsaa for Gaver, der fremkommer ved Køb eller anden Retshandel, hvor Modtageren ikke har ydet fuldt vederlag.

Av särskilt intresse för svensk del är vidare 12 § 1922 års lov om indkomst- og formueskat til staten, vilket stadgande i nu förevarande hänseende lyder:

Til skattepliktig formue henregnes ikke:
— — —

2. Suspensivt betingede formuerrettigheder, såsom retten til en endnu ikke forfalden livsforsikringssum, retten til den fremtidige besiddelse af en kapital, hvoraf en anden foreløbig har rentenydelsen, o. lign. Når den, der har ret til den fremtidige besiddelse af en kapital, er descendent af eller arveberettiget efter rentenyderen, svarer rentenyderen formueskat af kapitalen. Det samme gælder i alle tilfælde, hvor rentenyderen selv har fraskrevet sig retten til kapitalen, ligesom den, der har båndlagt en kapital til fordel for andre, men

[7] Se härom ET 1909, s. 186.

[8] Borgen berör icke 5 § c) i sin kommentar till arvskattelagen, och ej heller behandlas stadgandet av Harbou, som upptagit åtskilliga oklara frågor beträffande arvsbeskattningen till diskussion. Jfr dock s. 34.

således at renten foreløbig skal tillægges kapitalen, vedvarende svarer formueskat af denne.

Bestämmelsen i andra satsen, införd i dansk skattelagstiftning i början av 1900-talet, har utgjort förebild för 7 § f) Sf och dess föregångare.[1] Den danska bestämmelsen tillkom för att lägga hinder i vägen för att en familjs medlemmar skulle kunna undandraga sig förmögenhetsskatt.[2]

Den i sista satsen av det citerade lagrummet upptagna bestämmelsen infördes år 1922 för att dels förhindra att en person genom bortgivande av sin förmögenhet dock med förbehållen avkastningsrätt skulle vinna en obehörig skatteförmån[3] och dels begränsa de fall, i vilka ett »båndlagt» kapital icke betraktas såsom skattepliktigt[4].

Madsen[5] har ägnat rättspraxis kring bestämmelsen i andra satsen i förevarande stadgande en utförlig redogörelse, varav inhämtas, att med descendent förstås avkomling samt att fråga ej behöver vara om närmaste led, dock att vederbörande, som slutgiltigt skall få full äganderätt, måste existera vid den tidpunkt, då den avkastningsberättigade verkligen uppbär avkastningen. Med arvsberättigad förstås legal arvinge (ej testamentstagare), varvid därjämte förutsättes att arvsrätten skall vara aktuell. Skattelovskommissionen[1] har starkt kritiserat bestämmelsen, som bl. a. genom angivna tolkning medfört orimliga och slumpartade följder.

Skattelovskommissionen var av den meningen att det väsentliga är den ekonomiskt fördelaktiga ställning, som tillkommer en avkastningsberättigad då förmögenheten är bunden, varför anledning saknas att fästa avseende vid huruvida den som skall erhålla äganderätten till förmögenheten är arvsbe-

---

[1] Se härom nedan Avd. III Kap. III.
[2] Madsen, s. 141.
[3] Madsen, s. 148 f.
[4] Madsen, s. 153.
[5] Madsen, s. 141 ff.
[1] Skattelovskommissionen, Del I, s. 144 f.

rättigad efter innehavaren av avkastningsrätten eller ej. Å andra sidan kunde enligt kommissionen en dylik skattskyldighet för förmögenhet verka hård eftersom innehavaren av avkastningsrätten icke var berättigad råda över förmögenheten. Med denna allmänna motivering förordade kommittén detta stadgande (§ 58):

»Formue, hvoraf en Person har Indtægts- eller Brugsnydelsen, medens Ejendomsretten er tillagt en anden, dog uden Raadighedsret, saa længe Indtægts- eller Brugsnydelsen varer, medregnes for Halvdelens Vedkommende i Indtægts- eller Brugsnyderens skattepligtige Formue.

Har Indtægts- eller Brugsnyderen selv fraskrevet sig Ejendomsretten til Formuen, skal denne dog i sin helhed medregnes i hans skattepligtige Formue.

Den, som har bortskænket Formue med det Baand, at Indtægterne foreløbig skal oplægges, og at Formuen med oplagte Indtægter foreløbig skal være unddraget den eller de begunstigedes Raadighet, skal vedvarende svare Formueskat af Formuen med oplagte Indtægter.»

I ett i maj månad år 1954 för folketinget framlagt förslag till lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding[2] har första stycket av kommissionens förslag något omarbetats och givits denna avfattning (§ 100):

»Formue, hvoraf en person har indtægts- eller brugsretten, skal, såfremt det er uvist, hvem ejendomsretten til formuen tilfalder, eller såfremt ejendomsretten er tillagt en anden end indtægts- eller brugsnyderen, dog uden rådighetsret, så længe indtægts- eller brugsnydelsen varer, for halvdelens vedkommende medregnes i indtægts- eller brugsnyderens skattepligtige formue, dog højst med et beløb, svarende til 20 gange værdien af den i indkomståret oppebårne indtægts- eller brugsnydelsen.»

Förslaget avvisades men återkom oförändrat år 1955 men har ännu ej upphöjts till lag.

[2] Lovforslag nr 157. Folketinget 1953—54, s. 27. Motiveringen innehåller inga nya synpunkter, s. 143 ff.

Andersen har i ett utlåtande[1] framhållit, att åtskilliga möjligheter förefinnas enligt dansk beskattningsrätt att göra skattebesparingar genom ett ändamålsenligt val av juridisk form. Andersen giver även åtskilliga exempel därpå. Denne författare hävdar vidare grundsatsen om »lovmæssig forvaltning» och för honom är ett motsatsförhållande mellan civilrätt och beskattningsrätt icke aktuellt.

FINLAND

Finansrättens allmänna del har behandlats av Willgren i hans stora arbete »Finlands finansrätt», och han har däri tagit upp bl. a. tolkningsproblemet ävensom beskattningsrättens ställning i förhållande till civilrätten. Ingen annan författare i Finland har ägnat dessa spörsmål så stort intresse som Willgren. Under senare år ha emellertid tillämpningsproblemen inom beskattningsrättens område alltmer uppmärksammats, och Rekola har — närmast i anslutning till frågor rörande dubbelbeskattning av aktiebolagsvinster — i en år 1953 publicerad artikel[2] lämnat ett intressant bidrag till diskussionen[3].

För *tolkning av skattelag* rekommenderar Willgren i första hand en grammatikalisk tolkning.[4] Vinnes icke klarhet med denna metod bör enligt Willgren en logisk tolkning anlitas med beaktande av lagens syfte.[5] I anslutning därtill framhåller Willgren:

---

[1] Utlåtande daterat den 12 april 1950 i målet *RÅ 1953 ref. 10.*

[2] Osakkeiden lunastaminen ja tuloverotus. (Inlösning och inkomstbeskattning av aktier.) Lakimies årg. 1953, s. 205 ff.

[3] Den finskspråkiga litteraturen har icke kunnat utnyttjas, dock ha vissa väsentliga delar av Rekolas stora kommentar »Tulo- ja omaisuusverolaki» varit tillgängliga i översättning på Institutet för utländsk rätt.

En översättning av Rekolas ovannämnda uppsats i Lakimies, årg. 1953, har avhandlingsförfattaren låtit verkställa.

[4] Willgren, s. 52.

[5] Willgren, s. 52.

»Därvid bör särskilt hållas i sikte de allmänt erkända finansvetenskapliga grundsatserna om beskattningens jämnhet, rättvisa och riktiga fördelning mellan de skattskyldiga i överensstämmelse med betalningsförmågan eller den fördel envar har av den offentliga verksamheten. Därmed utvidgas tolkningen från den förberörda dogmatisk-positiva förklaringen (baserad på skattelagens egen formulering) till en teleologisk eller på ändamålsenligheten fotad tolkning.»[6]

Mot bakgrunden av 4 § 1919 års tyska Reichsabgabenordnung försöker Willgren närmare bestämma innebörden av den teleologiska tolkningsmetoden. Willgrens uttalanden i detta hänseende stanna dock vid allmänt hållna antydningar såsom att myndigheterna skola vara förtrogna med skattelagarnas »ekonomiska och finanspolitiska syfte, förutom med deras rättsliga innehåll», samt att vid tolkningen hänsyn måste tagas till förändrade förhållanden.[7] Samtidigt understryker Willgren, att de skattskyldigas intressen måste skyddas.[8] Willgren är sålunda icke någon anhängare av satsen in dubio pro fisco.

Eftersom den teleologiska tolkningsmetoden icke har direkt stöd i finsk lag finner Willgren nödvändigt att uppdraga vissa gränser för metodens tillämplighet. Willgren anför:

»Först och främst den (gränsen), att då skattelagens syfte ej fullt överensstämmer med dess ordalydelse, så får tolkningen icke gå längre än vad lagens klara ordalydelse berättigar till. För det andra: en sådan skattelag, där någon lucka finnes, får aldrig i tolkningsväg förfullständigas därhän, att beskattningen komme att omfatta sådana levnadsförhållanden, vilka enligt själva lagen icke falla därunder, oaktat en sådan komplettering måhända t. o. m. från lagstiftarens egen ståndpunkt kunde förefalla nog så ändamålsenlig och konsekvent. För det tredje: lagstiftarens avsikt, även då den tämligen klart framlyser, kan icke i allmänhet föranleda någon avvikelse

[6] Willgren, s. 52.
[7] Willgren, s. 54.
[8] Willgren, s. 54.

från skattelagens uttryckliga stadgande. Skattelagen bör tolkas stricte, icke efter någon fri utläggning av lagens verba formalia. Att utsträcka skattelagens föreskrifter per analogiam kan komma i fråga endast i den mån sådant synes påkallas av själva lagen, i synnerhet till förebyggande av dess kringgående. Ävenså kunna skattelagens luckor fyllas, därest tillämpningen av denna lag annars bleve omöjlig.»[9]

Det är att beklaga att Willgren icke underbyggt sina uttalanden med en rättsfallsanalys.[1]

Castrén[2] är av samma mening som Willgren i avseende å luckor i skattelag. Såsom exempel anför Castrén bl. a. att vid aktiebolags upplösning utskiftade vinstmedel icke kunna underkastas beskattning såsom utdelning utan stöd av lag.[3]

Analogisk lagtolkning kan enligt Rekola[4] icke undvikas inom något rättsområde och ej heller inom beskattningsrätten. Med analogisk lagtolkning förstår Rekola[5] lagens tillämpning å sådana fall, å vilka lagens tillämpning icke följer av dess ord men där ratio legis fordrar lagens tillämpning. Berörda fall skola därvid till sin karaktär endast i oväsentliga hänseenden skilja sig från de i lagen uttryckligen angivna. Även om en av grundprinciperna i Finlands rätt enligt Rekola måste anses

---

[0] Willgren, s. 54 f. Angående luckor i skattelag, se vidare Willgren, s. 52.

[1] Ljungman, s. 1, finner Willgrens framställning vara i det väsentliga tillskuren efter schweiziskt och tyskt mönster.

[2] Utlåtande daterat den 12 april 1950 i målet *RÅ 1953 ref. 10.*

[3] I Finland saknas motsvarighet till den svenska utskiftningsskatten, varför utskiftade vinstmedel endast kunna beskattas enligt reglerna för realisationsvinst. Se härom Palme, s. 136 ff.; Palme, Tidskrift utgiven av Juridiska föreningen i Finland, årg. 1951, s. 178 ff., och Olsson, samma tidskrift årg. 1951, s. 185 ff. samt Rekola, Lakimies, s. 205 ff. Anmärkas må emellertid att begreppet utdelning är något annorlunda utformat än i svensk beskattningsrätt. Under tiden för bolags likvidation framkommen vinst, däri inbegripet vinst genom upplösning av dold reserv i varulager, behandlas i rättspraxis såsom utdelning trots att »utdelningen» sker i form av utskiftning.

[4] Rekola, Lakimies, s. 214, där Rekola vidare framhåller, att 30 § och 95 § 2 mom. 1943 års inkomst- och förmögenhetsskattelag såsom sådana icke beröra frågan om analogisk lagtolkning.

[5] Rekola, Lakimies, s. 215.

vara, att beskattningsreglerna i allmänhet icke få utsträckas längre än till vad ur dem själva kan härledas, har analogisk lagtolkning ansetts kunna användas.[6] Såsom exempel därpå nämner Rekola[7] reglerna om realisationsvinst, vilka i 1924 års inkomst- och förmögenhetsskattelag förutsatte förvärv genom köp eller byte.

Rekola berör även sådana luckor[8] i skattelag, vilka innebära avsaknad av bestämmelser som skulle göra det möjligt att tillämpa lagen i det enskilda fallet. Dylika verkliga luckor kunna enligt Rekolas[9] uppfattning icke kompletteras genom analogisk lagtolkning, eftersom analogien allenast utsträcker en bestämmelse till ett fall, för vilket annars en motsatt regel är gällande.

Slutligen må här anmärkas, att Rekola klart håller i sär tolkning av rättshandlingars innebörd samt tolkning av skattelag.[1]

Beskattningsrättens förhållande till *civilrätten* har behandlats av Willgren, som stannar för att beskattningsrätten måste eftersträva utbildning av egna begrepp.[2] Motiveringen för detta ställningstagande är beskattningsrättens natur av offentlig rätt. Enligt Willgrens uppfattning måste skattelag lämna besked om när en civilrättslig formulering användes inom beskattningsrätten i en från civilrätten avvikande mening.[3] Vad beträffar analog tillämpning av civilrättsliga eller civilprocessuella institut ger Willgren blott några exempel utan att närmare precisera användningsområdet.[4]

---

[6] Rekola, Lakimies, s. 215.

[7] Rekola, Lakimies, s. 216.

[8] Rekola, Lakimies, s. 216.

[9] Rekola, Lakimies, s. 216.

[1] Rekola, Lakimies, s. 214.

[2] Willgren, s. 55.

[3] Willgren, s. 56, där han i detta hänseende särskilt behandlar skatteobjektet.

[4] Willgren, s. 56.

Enligt Castréns[5] uppfattning får i regel en rättshandling skatterättsligt icke givas annat innehåll än som följer av civilrättsliga regler, såvida icke annat föreskrives i skattelagen. Såsom exempel på dylika undantagsstadganden angiver Castrén 95 § lagen den 19 november 1943 om inkomst- och förmögenhetsskatt samt 27 § lagen den 5 maj 1945 om en andra förmögenhetsöverlåtelseskatt (se nedan).

Kringgående av skattelag och skenavtal ha i diskussionen oftast behandlats i anslutning till nedan återgivna stadganden. I lagen den 19 november 1943 om inkomst- och förmögenhetsskatt finnes följande bestämmelse i 30 §:

Är det uppenbart, att aktiebolag åt aktionär eller dennes make, barn, föräldrar eller annan anhörig under namn av lön, gratifikation, tantiem, bostadsförmån, representations- eller resekostnader eller annan sådan gottgörelse erlagt större belopp än skäligt, eller att bolaget såsom pris, hyra, ränta, provision eller annan kostnad åt förenämnda personer betalat väsentligt större eller av dem uppburit väsentligt mindre belopp än brukligt är, må detta med skäligt belopp tagas i betraktande vid beskattningen.

Finansministeriets avdelning för skatteärenden har i förklaring till inkomst- och förmögenhetsskattelagen uttryckligen angivit, att 30 § samma lag avser »maskerad dividendutdelning».[6] Därvid använder finansministeriet i den svenskspråkiga upplagan icke uttrycket kringgående vid sin beskrivning av stadgandets innebörd, vilket uttryck kommit till användning i den finskspråkiga upplagan. Att draga någon slutsats av denna olikhet i ordvalet synes icke tillrådligt (jfr Rekolas uppfattning återgiven i det följande).

Rekola gör sig i sin kommentar till tolk för den uppfattningen, att stadgandet icke innehåller någon ny rättsprincip

[5] Utlåtande daterat den 12 april 1950 i målet *RÅ 1953 ref. 10.*

[6] Förklaringar till den nya lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt, s. 45. Helsingfors den 5 mars 1944. Finansministeriets avdelning för skatteärenden. Palme, s. 142, använder beteckningen förtäckt utdelning.

utan endast vad som redan tidigare enligt principen rörande dissimulerade eller förtäckta rättshandlingar ansetts överensstämma med lagens allmänna grunder.[7] I sammanhanget talar Rekola om kringgående[8], men någon klar gräns mellan kringgående och skenrättshandling uppdrager därvid Rekola icke. I det följande skall närmare behandlas Rekolas uppfattning av skenrättshandlingar.[9]

Av de många rättsfall Rekola i sin kommentar redovisar rörande tillämpningen av 30 § inkomst- och förmögenhetsskattelagen framgår, att finsk praxis intager samma ställning till förtäckt utdelning som svensk rättstillämpning; dock att 30 § i vidare mån än svensk sedvanerätt möjliggör skälighetsbedömning av vad som t. ex. skall anses motsvara normal lön till verkställande direktör som tillika är huvudaktieägare. Med hänsyn till att 30 § giver uttryck för en erkänd rättsgrundsats, anser Rekola, att motsvarande regler skola tillämpas vid beskattningen av andelslag och föreningar samt deras medlemmar.[1]

Därest avgiven självdeklaration icke kan läggas till grund för taxering anvisar 95 § inkomst- och förmögenhetsskattelagen vad som i Finland kallas prövningsbeskattning, vilket motsvarar den i Sverige använda termen skönstaxering.

Första stycket giver uttryck för att ett rättsförhållande råder mellan det allmänna och den skattskyldige såsom likställda parter.[2] De följande bestämmelserna uppdraga mer eller mindre tydliga gränser för skönstaxering.

[7] Rekola, s. 293 och 485.

[8] Rekola, t. ex. s. 290 ff. och 485, samt Rekola, Lakimies, s. 210. Huruvida den skattskyldige vidtagit den förtäckta rättshandlingen i syfte att vinna förmån i beskattningsavseende eller i annan avsikt synes enligt Rekola vara av underordnad betydelse, jfr Rekola, s. 290 f.

[9] Se nedan, s. 193 f.

[1] Rekola, s. 293.

[2] Vad särskilt angår tillåtna bevismedel kan nämnas, att skattenämnd äger medgiva skattskyldig eller det allmännas företrädare rätt att i taxeringsärende höra edsvurna vittnen inför allmän underrätt.

I fjärde stycket gives anvisning om den betydelse oförklarad förmögenhetsökning skall tillmätas i inkomstskattehänseende.

95 § inkomst- och förmögenhetsskattelagen har följande lydelse:

Skattenämnd skall fastställa beloppen för den beskattningsbara inkomsten och förmögenheten efter samvetsgrann prövning med avseende fäst å såväl statens som den skattskyldiges fördel och med iakttagande av vad om den skattskyldiges inkomst och förmögenhet samt andra till saken hörande omständigheter genom skattedeklarationen eller på annat sätt framgått eller är att anse såsom riktigt.

Har något förhållande eller någon åtgärd iklätts sådan rättslig form, som icke egentligen motsvarar sakens natur eller syftemål, skall vid beskattningens verkställande förfaras som om i saken riktig form hade anlitats. Har köpeskilling, annat vederlag eller betalningstid i köpe- eller annat avtal fastställts eller annan åtgärd uppenbarligen vidtagits i sådant syfte, att befrielse från den därför utgående skatten skulle ernås, äger skattenämnd rätt att uppskatta den beskattningsbara inkomsten och förmögenheten.

Är den av den skattskyldige uppgivna inkomsten i jämförelse med andra på samma område under likartade förhållanden verksamma skattskyldigas årsinkomst eller i jämförelse med hans levnadsstandard uppenbarligen för låg och företer den skattskyldige icke ens på anfordran giltiga skäl för den ringa årsinkomsten är skattenämnden berättigad att efter prövning fastställa beloppet för den beskattningsbara inkomsten.

Befinnes det, att den skattskyldiges förmögenhetsställning enligt beräkningar, uppgjorda på basen av hans förmögenhet, under skatteårets förlopp blivit för honom förmånligare än vad det ifråga om förhållandet mellan hans inkomster och utgifter hade varit möjligt, då såsom utgifter även beaktas de enskilda utgifter, vilka beräknas med avseende å hans levnadsförhållanden, och företer icke den skattskyldige på anfordran utredning om, att en ökning i förmögenheten i enlighet därmed bör anses hava tillkommit genom tidigare beskattad eller skattefri inkomst, må sådan ökning, därest han icke för densamma skall efterbeskattas, anses såsom hans för skatteåret beskattningsbara inkomst.

Andra stycket av förevarande paragraf tilldrager sig det största intresset i detta sammanhang och de två leden i stycket behandlas nedan var för sig.

Finansministeriets avdelning för skatteärenden har lämnat följande två exempel[3] på när 95 § 2 st. första ledet är tillämpligt.

Har någon efter att ha inköpt en fastighet överlåtit denna till annan person innan 10 år förflutit och för att undgå den för tillfällig vinst stadgade skatten givit överlåtelsehandlingen formen av legoavtal, ehuru omständigheterna ådagalägga att frågan gäller icke allenast överlåtelse av besittnings- utan också av äganderätten, skall denna rättshandling vid beskattningen betraktas som köp.

Om en enskild affärsidkare såsom omkostnader avdrager föregivna löner åt familjemedlemmarna, ehuru dessa endast till namnet varit i hans tjänst, och de till dem erlagda beloppen i själva verket endast avsett underhåll åt familjen, bör vid beskattning sådant förfarande icke godkännas.

Det första exemplet överensstämmer helt med omständigheterna i ett mål, vari högsta instans år 1945 meddelade ett utslag, som helt följt anvisningen i exemplet. Av utslaget framgår tyvärr icke huruvida domstolen bedömt transaktionen som en skenrättshandling eller en verkligt bindande rättshandling.[4]

Det andra exemplet innefattar en skenrättshandling, vars

---

[3] Förklaringar till den nya lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt, s. 73. Helsingfors den 5 mars 1944. Finansministeriets avdelning för skatteärenden.

[4] Vid 95 § inkomst- och förmögenhetsskattelagen redovisar Rekola i sin kommentar följande rättsfall, Högsta Förvaltningsdomstolens årsbok 1945, ref. 36, där omständigheterna voro följande.

H. utarrenderade genom ett den 2 oktober 1943 upprättat arrendeavtal till staden J. vissa lägenheter mot ett årligt arrende av 14 500 mark, och i ett samma dag ingånget försäljningsavtal förband sig H. att senast den 30 november 1948 överlåta lägenheterna till staden för en köpesumma av 1 450 000 mark. Förstnämnda dag erhöll H. av staden ett lån å 1 450 000 mark, för vilket han årligen skulle erlägga i ränta 14 500 mark. H., som

ogiltighet i beskattningshänseende är klar. Exemplet synes vara missvisande eftersom den valda lagformuleringen »iklätts sådan rättslig form, som icke egentligen motsvarar sakens natur eller syftemål» icke utgör någon definition av skenrättshandling. Möjligen låter det sig sägas, att formuleringen är så vid, att den täcker även skenrättshandlingar. Ordet »egentligen» i det gjorda citatet för närmast tanken till att endast någon eller eventuellt några få bestämda civilrättsliga former givas för varje transaktion. Det valda uttryckssättet påminner om 5 § 1919 års tyska Reichsabgabenordnung.

Vad härefter angår den i 95 § 2 st. andra ledet[5] öppnade möjligheten till s. k. prövningsbeskattning må återgivas följande ur finansministeriets förklaringar[6] hämtade exempel.

---

ansågs bedriva handel med fastigheter, beskattades för inkomst av försäljningen år 1943.

Högsta Förvaltningsdomstolen åberopade i sitt utslag 95 § inkomst- och förmögenhetsskattelagen.

[5] Här behandlade bestämmelse har en motsvarighet i andra stycket 16 § lagen den 9 april 1919 angående skyldighet att avgiva inkomstdeklaration för kommunal beskattning. Stadgandet löd tidigare:

Då vid försäljnings- eller annat avtal köpeskillingen eller annat vederlag eller tiden för dess erläggande avsevärt avviker från vad å orten är sed, och då det framgår, att ett dylikt avtal uppgjorts i avsikt att väsentligen nedbringa den utgående skatten, have taxeringsnämnden rätt att, med beaktande av alla på saken inverkande omständigheter, enligt prövning bedöma, vilket pris och vilken betalningstid böra läggas till grund för fastställande av den beskattning underkastade inkomsten.

Genom en år 1948 vidtagen lagändring har stadgandet fått följande lydelse:

Har något förhållande eller någon åtgärd iklätts sådan rättslig form, som icke egentligen motsvarar sakens natur eller syftemål, skall vid beskattningens verkställande förfaras som om i saken riktig form hade anlitats. Har köpeskilling, annat vederlag eller annan betalningstid i köpe- eller annat avtal fastställts eller annan åtgärd uppenbarligen vidtagits i sådant syfte, att befrielse från den därför utgående skatten skulle ernås, äger taxeringsnämnden rätt att uppskatta den taxerbara inkomsten.

[6] Förklaringar till den nya lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt, s. 74. Helsingfors den 5 mars 1944. Finansdepartementets avdelning för skatteärenden.

Bildar en person tillsammans med sin hustru ett bolag, vilket till henne uthyr sin fabrik med inventarier och maskiner, och fastställes hyran för fabrikens användning så hög, att bolaget erhåller mindre vinst än annars skulle varit fallet och skatteprogressionens verkan därigenom hindras, äger skattenämnd rätt att med avvikelse från deklarationen fastställa hur stor bolagets inkomst skulle varit, om legoavtalet icke uppgjorts på angivet sätt.

Disproportionen mellan fastställd hyra och skälig sådan[7] jämte förekomsten av ett subjektivt rekvisit utgör här förutsättning för stadgandets tillämpning. Intressegemenskapen anses tillräckligt ådagalägga avsikten att minska skatten.

Lagen den 5 maj 1945 om en andra förmögenhetsöverlåtelseskatt har följande stadgande i 27 §:

Har den skattskyldige efter den 19 september 1944 sålt, skänkt eller eljest överlåtit skatt underkastad egendom, må vid skattens fastställande denna överlåtelse icke beaktas, om det kan anses, att överlåtelsen uppenbarligen skett i avsikt att undgå skatt, och kan skatten härvid höjas med högst 40 för hundra.

Finansministeriets avdelning för skatteärenden har rörande innebörden av detta stadgande uttalat bl. a.:

»I denna paragraf har man strävat efter att omintetgöra sådana åtgärder, som de skattskyldiga ha tillgripit i avsikt att undgå skatt. Har någon sålunda sålt, skänkt eller annorledes överlåtit skattbar förmögenhet under sådana omständigheter, som tydligen utvisa, att avsikten varit att kringgå lag, behöver en sådan överlåtelse ej tagas i betraktande, ehuru överlåtelsen juridiskt sett vore giltig. — — — Detta lagrum bör försiktigt och med eftertanke tillämpas och bör,

---

[7] Disproportion mellan ömsesidiga prestationer äger jämväl enligt 18 § 3 st. lagen den 12 juli 1940 om arv och gåva betydelse i beskattningsavseende. Angivna stadgande, som avviker från motsvarande svenska, lyder:

Då av villkoren i köpe- eller bytesavtal framgår, att det överenskomna vederlaget utgör högst tre fjärdedelar av det gängse priset, anses skillnaden emellan det gängse priset och sagda vederlag såsom gåva.

angående de fall då dylikt kan komma ifråga, alltid rådgöras med skatteinspektören.»[8]

En klar åtskillnad mellan kringgående och skenrättshandling ligger bakom finansministeriets förklaring. Den i paragrafen använda formuleringen »uppenbarligen skett i avsikt att undgå skatt» visar, att lagstiftaren utgått från ett kringgåendebegrepp, vari det subjektiva rekvisitet är en väsentlig del. Samma kringgåendebegrepp har använts i 16 § 2 st. lagen angående skyldighet att avgiva inkomstdeklaration för kommunalbeskattning ävensom i 95 § 2 st. andra ledet inkomst- och förmögenhetsskattelagen. Däremot giver första ledet av 2 st. sistnämnda lagrum närmast uttryck för en tankegång motsvarande »der Satz der Gleichstellung» eller »Methode der Umdeutung».[9] Med hänsyn till att 1945 års lag om en andra förmögenhetsöverlåtelseskatt tillkommit utan gängse beredning, kan den icke tillmätas avgörande betydelse i detta sammanhang.

Beträffande inom doktrinen framförda synpunkter på ovan berörda bestämmelser äro följande förtjänta av uppmärksamhet.

Castrén[1] uppfattar skenrättshandlingar rent civilrättsligt, samt understryker att en transaktion icke utan vidare blir en skenrättshandling därigenom, att den företages i syfte att undgå beskattning eller medföra lägre skatt. Castrén har sålunda klart beaktat skillnaden mellan 30 § och 95 § andra stycket inkomst- och förmögenhetsskattelagen.[2]

Rekola inleder sin kommentar till 95 § andra stycket in-

[8] Förklaringar till vissa stadganden i lagen om en andra förmögenhetsöverlåtelseskatt av den 5 maj 1945, s. 14. Helsingfors den 28 september 1945. Finansministeriets avdelning för skatteärenden.

[9] Se härom, s. 29 ff.

[1] Utlåtandet daterat den 12 april 1950 i målet *RÅ 1953 ref. 10.*

[2] Jfr Castréns ovan återgivna uppfattning angående rättshandlingars civilrättsliga resp. skatterättsliga innebörd, s. 186.

komst- och förmögenhetsskattelagen med en allmän redogörelse för skenrättshandlingar och förtäckta rättshandlingar samt hävdar som sin mening, att sistnämnda lagrum endast tager sikte på dylika handlingar.[3] Även i annat sammanhang har Rekola framhållit, att 30 § och 95 § andra stycket avse skenrättshandlingar.[4]

Det är att märka, att Rekola mycket bestämt uttalar den uppfattningen, att vad finsk rätt angår någon skillnad mellan det civilrättsliga och det skatterättsliga skenrättshandlingsbegreppet icke förefinnes. Rekola anser det betänkligt att använda olika begrepp och uppfattar skenrättshandlingar och förtäckta rättshandlingar såsom begrepp gemensamma för såväl offentlig rätt som civilrätt.[5] För finsk rätts del säger sig Rekola[6] icke kunna godkänna Sandströms uppfattning i fråga om de skatterättsliga skentransaktionerna[7].

Rekola sammanfattar sin undersökning av skenrättshandlingar i följande (i översättning):

»De ovan anförda bestämmelserna (30 § och 95 § andra stycket) i inkomst- och förmögenhetsskattelagen kan enligt min mening, såsom vi redan fastställt, icke tolkas på sådant sätt, att de skulle utsträcka

---

[3] Rekola, s. 485.

[4] Rekola, Lakimies, s. 209, där bl. a. anmärkes att den skenbara rättshandlingens begrepp i Finlands rätt, vilken även i övrigt har få allmänna rättsbestämmelser, fått bero på ganska knappa bestämmelser. Dock innehålla inkomst- och förmögenhetsskattelagens § 95, mom. 2 och § 30 rätt så detaljerade bestämmelser härom. I fortsättningen (s. 210) anföres, att angivna bestämmelser giva uttryck för den »principen, att man, trots de skenbara försöken att skapa fingerade rättshandlingar, i beskattningen måste behandla dem som om rättshandlingarna icke alls blivit utförda. Beträffande återigen de förtäckta rättshandlingarna innebära bestämmelserna, att de ifrågavarande rättshandlingarna måste uppfattas som om de hade utförts i enlighet med deras verkliga syfte, om de bara civilrättsligt gälla som sådana. Så vitt jag kan förstå innebära de ovan citerade bestämmelserna inget mer.»

[5] Rekola, Lakimies, s. 210 f.

[6] Rekola, Lakimies, s. 212 f.

[7] Sandström, s. 272.

sig längre än till skenbara och förtäckta rättshandlingar. Så vitt jag kan förstå, kan man alltså ej heller tillämpa dessa bestämmelser i sådana fall, där någon rättshandling, utöver de normala rättsföljderna i enlighet med dess yttre skepnad, tillika även medför sådana i dem innehållande följder som, om det vore fråga om b a r a dem, skulle orsaka beskattning. — — — Om en rättshandling icke avses få någon bestående följd och till sin karaktär således är en fingerad rättshandling, har den varken civilrättsliga eller skatterättsliga följder. Om återigen rättshandlingen är förtäckt, måste den i beskattningen, såsom även annars, — om man bortser från eventuella formbestämmelsers inverkan — behandlas i enlighet med dess faktiska syfte. Det är ur skatterättens synpunkt icke ens nödvändigt och ej heller möjligt att för denna rättsgren skapa ett annorlunda begrepp för skentransaktioner, än vad som i allmän rättsvetenskap användes. Om en rättshandling verkligen avsetts gälla i enlighet med vad som även dess yttre skepnad anger, vore det rakt emot skatterättens allmänna principer att i sådant fall se en skenbar rättshandling och ändock behandla den som någon annan än med dess yttre överensstämmande rättshandling. Skenbar rättshandling, som till sin innebörd vore vidare än den av den allmänna rättsvetenskapen skapade, skulle endast kunna leda till en direkt rättsfara. Den skulle bl. a. lätt leda till av den s. k. frirättsskolan försvarade, 'känslomässiga domslut', vilkas grundvalar hos oss enligt gängse uppfattning icke accepteras och vars bruk medförde en ansenlig minskning av rättssäkerheten på det skatterättsliga området.»[8]

Enighet råder därom att 30 § inkomst- och förmögenhetsskattelagen endast tager sikte på förtäckt aktieutdelning. Det i lagtexten använda uttrycket »under namn av» ger belägg härför. Om stadgandet allenast innebär, att viss förtäckt rättshandling skall i beskattningsavseende bedömas efter sin verkliga innebörd, skulle detsamma kunna sägas vara onödigt, eftersom angivna bedömande följer av allmänna rättsregler. Häremot kan anföras att vid förtäckt utdelning i vissa fall uppställts såsom förutsättning en disproportion mellan prestationerna, som karakteriserats som väsentlig. En begränsning av

[8] Rekola, Lakimies, s. 213 f.

den allmänna rättsregeln har sålunda skett, troligen förestavad av praktiska hänsyn.

Vad härefter angår 95 § andra stycket inkomst- och förmögenhetsskattelagen gå meningarna i sär, i det att Rekola finner stadgandet allenast avse skenrättshandling under det att Castrén hävdar att detsamma innebär ett undantag från regeln att rättshandlingar skola uppfattas på enahanda sätt inom civilrätten som inom skatterätten. Särskilt andra ledet sagda lagrum synes utgöra ett belägg för Castréns uppfattning. Den skattskyldiges syfte att undgå skatt utgör här rättsfaktum. För tillämpning av 30 § är däremot den skattskyldiges syfte helt ovidkommande. Det må vidare anmärkas, att motivet för förtäckt aktieutdelning kan utgöras enbart av en önskan att missgynna en minoritet av aktieägare.[9] En klar skillnad föreligger sålunda mellan här sist avhandlade bestämmelser.

NORGE

Tolkningsspörsmålet i sin allmänna form har icke blivit föremål för någon ingående diskussion i Norge. Bugge har dock berört frågan och rekommenderar taxeringsmyndigheterna att tillämpa vad han kallar den allmänt erkända tolkningsprincipen att söka lagens mening i den mån den är förenlig med dess ord.[1] Bugge framhåller vidare:

»Loven må fortolkes slik at den rammer sitt øyemed, forutsatt at ikke de uttrykk som er nyttet i lovteksten stiller seg hindrende i veien for det. Dette må en særlig være oppmerksom på når det dreier seg om forsøk på å omgå skattelovens bestemmelser. Forarbeidene til skattelovene — motivene — vil ofte kunne være til vesentlig hjelp når en skal soke øyemedet med en bestemmelse. Men en må samtidigt

[9] Jfr ovan s. 187, not 8.

[1] Bugge, s. 14.

holde seg for øye at motivene er ikke lov. Det er lovens tanke slik den er blitt realisert gjennom lovteksten det spørres om.»[2]

Förhållandet mellan *civilrätt och beskattningsrätt* har ej heller närmare behandlats, även om frågeställningen uppmärksammats. Rygh har t. ex. varnat för att använda privaträttsliga och nationalekonomiska definitioner i avseende å det skatterättsliga förmögenhetsbegreppet.[3] Beträffande tolkningen av i skattelagstiftningen förekommande begrepp, som hämtats från andra rättsområden, framhåller Vik att dessa naturligtvis skola »oppfattes i den sammenheng de er nyttet i skatteloven og forståes på bakgrunn av lovregelens formål, de må med andre ord fortolkes i skattelovens forstand».[4]

Skenrättshandlingar ha däremot tilldragit sig ett betydande intresse. Författare såsom Bugge, Holst, Rygh och Thomle ha i sina kommentarer till skilda skatteregler behandlat olika sådana handlingar, och Vik har gjort problemet till föremål för ett ingående studium. Sålunda framhåller Rygh beträffande den ofta svåra frågan huruvida verklig överlåtelse eller allenast nyttjanderättsupplåtelse av egendom föreligger, att förhållandet i det enskilda fallet skall bedömas utifrån vad det i realiteten är.[5] Bugge är av samma mening och hänvisar därvid till »alminnelige juridiske grunnsetninger».[6] Anmärkas må i detta sammanhang att vad angår tolkning av »salg av tomter» i 37 § Skattelov for byene[7], som stadgar att vinst vid dylik försäljning utgör skattepliktig intäkt, har Høiesteret med skärpa hävdat, att därmed icke kan förstås upplåtelse av begränsade rättigheter till fast egendom. Høiesteret har därvid uttalat

[2] Bugge, s. 14.

[3] Rygh, s. 13 f.

[4] Vik, s. 759.

[5] Rygh, s. 35 f.

[6] Bugge, s. 129. Se även Bugge, s. 168, samt Thomle, s. 13.

[7] I det följande hänvisas endast till 1911 års Skattelov for byene. Någon hänvisning till motsvarande bestämmelser i 1911 års Skattelov for landet lämnas alltså icke.

bl. a.: »Det må nemlig anses utilstedelig å anvende en sådan utvidende analogisk fortolkning på en bestemmelse som den her omhandlete.»[8]

Vik angiver ett exempel[9], i vilket frågan huruvida överlåtelse föreligger eller icke ställes på sin spets. A vill överlåta sin fastighet till B mot visst vederlag. Säljer A fastigheten till B beskattas A för vinsten (37 § Skattelov för byene). I stället arrenderar A ut fastigheten till B för avsevärd tid, eventuellt med rätt för B att vid arrendetidens utgång förvärva egendomen för en köpesumma som svarar emot nuvarande pris. A mottager ett lån av B. Lånet är lika med det aktuella priset på fastigheten. Lånet intecknas och räntan å lånet bestämmes till sådan höjd, att den årliga räntan motsvarar det årliga arrendet. Vik tager icke någon bestämd ställning till det givna exemplet men knyter vissa reflexioner till detsamma. Även om A åsyftar att undgå realisationsvinstbeskattning kunna enligt Vik taxeringsmyndigheterna icke bortse från avtalet allenast på grund därav. Spörsmålet är huruvida avtalet, rätt tolkat, faller under 37 § Skattelov for byene. Vik tillägger: »Gjør den ikke det, har skattyteren ikke 'omgått' skatteloven, men han har med rette unngått skatteplikt.»[1]

Beträffande blandade fång, köp och gåva, finnes i 37 § Skattelov for byene en bestämmelse angående gåva genom överlåtelse till underpris.

Ovan har återgivits ett uttalande av Vik rörande tolkning av begrepp använda i skattelagstiftningen, men härstammande från andra rättsområden. Sedan Vik[2] därefter framhållit att skatteplikten och dess omfattning är avhängig av den juridiska form de skattskyldiga välja för sina ekonomiska dispositioner, ställer han frågan huruvida skattemyndigheterna alltid

[8] Dommer, uttalelser m. v. i skattesaker og skattespørsmål VIII, s. 263.
[9] Vik, s. 759 f.
[1] Vik, s. 760.
[2] Vik, s. 759.

äro skyldiga att respektera den juridiska formen även om den uteslutande valts för att uppnå ett bestämt resultat i skattehänseende. Efter en redogörelse för praxis rörande skentransaktioners bedömande i skattehänseende drager Vik[3] följande slutsatser. Med »proformaverk» förstås enligt Viks mening en bevisad eller avsedd, bristande överensstämmelse mellan rättsförhållandets yttre form och dess reella ekonomiska innehåll. I beskattningsavseende föreligger ett »proformaverk» när den bristande överensstämmelsen föranleder skatterättslig effekt dvs. den yttre juridiska formen föranleder ett annat beskattningsresultat än det reella innehållet av handlingen i fråga. Syftet med en skenrättshandling saknar enligt Viks uppfattning betydelse. Som belägg för sin mening åberopar Vik ett votum i ett mål rörande tillämpningen av 46 § andra stycket Skattelov for byene (ang. 46 §, se vidare nedan) avgjort av Høiesteret år 1931.[4] Åberopade votum innehåller bl. a. följande uttalande:

»Det er et viktig prinsipp i beskatningen, at det som er likt skal behandles likelig. Det maa visstnok videre erkjennes at være riktig, at det i saa henseende bør komme an paa den økonomiske realitet i forholdet, og at det ikke bør være avgjørende, hvilke juridiske former er bragt i anvendelse. Erfaringen har vist at det i visse forhold er vanskelig for ligningsmyndighetene at trenge igjennem de juridiske former inn til det virkelige økonomiske forhold og basere ligningen herpaa. Byskattelovens § 46 (landsskattelovens § 54) kom i sin oprinnelige tekst, nu paragrafens første ledd, ligningsmyndighetene til hjelp paa det deromhandlede omraade, og paragrafens annet ledd tilsikter at yde hjelp paa et annet omraade, nemlig med hensyn til beskatningen av salgsgevinst paa faste eiendommer eller andre gjenstander og paa forretninger eller virksomheter, kfr. § 37.»

Vik tager sålunda klart avstånd från den mening, som en ledamot av Høiesteret gett uttryck åt i ett annat mål, vari

[3] Vik, s. 775.
[4] N.R. 1931, s. 774.

tvistefrågan gällde huruvida ett aktiebolag vore att anse såsom ett »proformaverk» eller icke.[5] Domaren anförde bl. a.:

»Jeg anser det som gjeldende norsk rett at for at et ved en formelt gyldig kontrakt istandbragt rettsforhold skal kunne kjennes ugyldig som proformaverk maa hensikten ha vært at omgaa en bestemt lovbestemmelse. Hvor det kan godtgjøres at slik hensikt er til stede og at det simulerte forhold efter en samlet bedømmelse av de foreliggende rettsviktige fakta ikke kan sies at foreligge, der ryker forholdet i relasjon til den eller de lovbestemmelser hvis rekkevidde man ved kamuflasje forgjeves har søkt at komme utenfor. Omgaaelsehensikten maa med andre ord antas at ha vært til stede og i relasjon til den lov det gjelder. Noget annet er at naar de avtalte kontraktsbetingelser alt i alt viser at realiteten ikke stemmer med den ønskede form, saa k a n disse momenter være av den art eller styrke at de i og for sig utgjør b e v i s — et tilstrekkelig sannsynlighetsbevis — for at ogsaa omgaaelsehensikten er til stede.»

I sin kommentar till sist återgivna votum, till vilket domstolens majoritet icke anslöt sig, framhåller Vik, att därest någon »omgaaelsehensikt» icke förefinnes i förhållande till skattelagen skulle taxeringsmyndigheterna vara avskurna från möjligheten att bortse från en skenrättshandling.[6] Även om »omgaaelsehensikt» kan vara ett indicium på att en skenrättshandling föreligger, är sådan avsikt icke en förutsättning för ingripande mot skenrättshandling.[7]

Slutligen må nämnas att Rygh helt allmänt uttalat, att satsen »at Proformaverk ikke kan kræves respekteret, er ogsaa i Skattematerien af de selvsagte Ting».[8]

I det följande skola några *inkomstskattebestämmelser* behandlas, vilka tillkommit för att förhindra icke avsedd skattelindring.

41 § Skattelov för byene behandlar inkomstbeskattning av

[5] N.R. 1933, s. 1050.
[6] Vik, s. 774.
[7] Jfr Vik, s. 783 f.
[8] Rygh, s. 405.

aktiebolag och innehåller inledningsvis — första stycket — en hänvisning till i föregående paragrafer upptagna bestämmelser om vad som är att hänföra till skattepliktig inkomst. Andra stycket av 41 § har följande lydelse:

Det framkomne overskudd beskattes som inntekt, hva enten det utdeles till aksjonærene, henlegges til reserve-, delkredere-, pensjonsfond og lign., anvendes til bedriftens utvidelse eller forbedringer ved samme, som tilskrivning på aksjene eller til betaling av gjeld, eller det overføres til neste års regnskap. Til fradrag kommer icke blott egentlige lønninger, men også hva der utbetales som tantiémer, gratialer, pensjoner etc. Hvis det i aksjeselskap eller annet selskap utdeles lønn, honorar, tantiémer eller lignende, kan skjønnsmessig ansettelse av selskapets inntekt finne sted, når det er grunn til å anta, at det tilsiktes helt eller delvis å unndra selskapets virkelige inntekt for beskatning på selskapets hånd.

Sista ledet av det citerade lagrummet tillkom år 1920. Förarbetena[9] till bestämmelserna i fråga skänka icke någon klarhet beträffande motiveringen för de valda rekvisiten för tillgripande av skönstaxering.

Holst[1] understryker under åberopande av rättsfall, att skönstaxering förutsätter »at unndragelsen fra beskatning på selskapets hånd helt eller delvis er *tilsiktet*». Bugge behandlar för sin del bestämmelsens tillämplighet å bl. a. pensionsförsäkringar.[2] För att en sådan försäkring skall kunna anses för »proformaverk» måste enligt Bugge föreligga grundad anledning till antagande, att avsikten med försäkringen varit att helt eller delvis undandraga bolagets verkliga inkomst från beskattning hos bolaget. Bugges uttalande föranleder frågan huruvida »proformaverk» i och för sig skall anses innebära något annat

[9] Kongl. proposisjon till Odelstinget nr 38/1920, s. 42 och 80, samt Indstilling XIII A, s. 25.

[1] Holst, s. 115.

[2] Bugge, Om beskatning av aksjeselskaper, s. 101, där bl. a. anföres: »Er pensjonsforsikringen i virkeligheten bare en maskert form for utdelning av utbytte eller gave, vil ordningen kunne settes til side som *proformaverk* og ligningen foretas på grunnlag av det reelle forhold.»

vid tillämpning av skattelag än civillag. Att draga någon slutsats av Bugges formulering låter sig emellertid icke göra. Vik hävdar med bestämdhet, att stadgandet icke förutsätter »proformaverk» för sin tillämpning[3], och framhåller, att avtalet mellan parterna kan vara reellt bindande.[4] Den reflexionen må allenast knytas till här behandlade stadgande, att om disproportion mellan ersättning och prestation angivits såsom ett objektivt rekvisit i stället för det subjektiva rekvisit, som kommit till uttryck i lagtexten, skulle stadgandet icke i och för sig kunna sägas vara nödvändigt. Genom det subjektiva rekvisit torde stadgandet däremot kunna betecknas som en påbyggnad av de sedvanerättsliga reglerna om skenrättshandlingar. Sålunda har i fråga om löner till aktieägare uttalats i en byrettsdom[5], att spörsmålet enligt 41 § byskatteloven är huruvida lönebeloppen i förhållande till bolagets inkomster äro så höga, att anledning förefinnes till antagande att det åsyftas att helt eller delvis undandraga bolagets verkliga inkomst från beskattning hos bolaget. Rygh framhåller också, att bestämmelsen icke är tillämplig allenast av det skälet, att lönen är större än vad som är nödvändigt eller normalt.[6] Enligt Rygh måste i beloppet ligga en avsiktlig skatteöverflyttning, och anmärker, att en dylik situation föreligger, »naar den saakaldte Løn og Tantieme ikke falder sammen med Selskabets *virkelige* Udgift hertil, men helt eller delvis er Proformaverk».[7]

Byskattelovens 46 § andra stycket innehåller ett stadgande av stort intresse. Stadgandet, som tillkom genom lag den 22 februari 1921, har följande lydelse:

> När alle aksjer (parter) i et selskab eller en del derav selges under sådanne omstendigheter, at det er sannsynlig, at det i virkeligheten

[3] Vik, s. 769.
[4] Vik, s. 769.
[5] Tønsbergs byrett, Dommer, uttalelser m. v. i skattesaker og skattespørsmål, VII, s. 313.
[6] Rygh, s. 405.
[7] Rygh, s. 405.

tilsiktes salg av selskapets eiendeler eller den av selskapet drevne næring eller virksomhet — helt eller for en vesentlig del — skal ligningen skje etter det sannsynlige virkelige forhold og den ved avhendelsen vunne fortjeneste, for så vidt den etter lovens bestemmelser for øvrig skulle være skattbar, skattlegges under ett hos vedkommende selgere.

Erinras må att realisationsvinst vid avyttring av aktier annars icke beskattas enligt norsk rätt.

Till belysande av rättsläget *före* tillkomsten av stadgandet må nämnas två rättsfall från år 1921 och 1923.[8]

Fakta i rättsfallet från år 1921 voro följande. S. köpte år 1900 en inteckning till belopp av 20 000 kronor i fastigheten Skovveien nr 6. År 1905 övertog han fastigheten för att rädda sin inteckning. Till ett år 1910 nybildat aktieselskap »A/S Skovveien nr 6» överlät han fastigheten för 185 000 kronor. Enligt bolagsordningen hade företaget till ändamål att förvalta och eventuellt realisera ifrågavarande fastighet. Praktiskt taget samtliga 75 st. aktier à 100 kronor ägdes av S. Enligt kontrakt av den 2 oktober 1916 överlätos samtliga aktier för ett belopp av 50 000 kronor samt utställande till S. av en ny inteckning å 30 000 kronor i fastigheten, för vilken de nya aktieägarna stodo i personligt betalningsansvar. De nya aktieägarna övertogo samtidigt betalningsansvaret för äldre inteckningar till ett belopp av 170 000 kronor. Kontraktet innehöll därjämte, att de gamla aktieägarna skulle uppbära de medel bolaget hade innestående i bank samt förfallen men ej betald hyra per den 10 oktober 1916 med skyldighet för säljarna att betala alla löpande utgifter, räntor och skatter till nämnda dag.

Skillnaden mellan försäljningssumman för aktierna 250 000

---

[8] Dom 13 april 1921 i 1.-nr. 55/1 s. a.: A/S Skovveien nr 6 (advokat Knud Bruun) mot Kristiania kommune (advokat Krog) N.R. 1921, s. 462.

Dom 29 juni 1923 i 1.-nr. 189/1 s. a.: Disponent Sverre Ellingsen (advokat Arne Rygh) mot Bergens kommune (overretssakfører Leif M. Michelsen til prøve). N.R. 1923, s. 666.

kronor och bolagets anskaffningskostnad för fastigheten 185 000 kronor beskattades hos det »gamle selskap».

S. gjorde gällande att fråga var om en aktieförsäljning.

Kommunen hävdade, att försäljningen endast till formen utgjorde en aktieöverlåtelse men att därunder dolde sig en ren fastighetsöverlåtelse. Detta framgick av att säljarna behöllo all bolagets egendom förutom själva fastigheten.

I byrettens dom anföres bl. a.:

»Jeg kan heller ikke komme til andet resultat, end at der her virkelig foreligger en avhændelse av fast eiendom. Herpaa tyder det hele forhold og specielt den oprettede kontrakt, som efter sit indhold i virkeligheten ikke er andet end en kontrakt om eiendommen mellem de gamle og nye eiere og som maa antages at ha hat et helt andet indhold, om den alene hadde gjældt aktiesalg. Det er efter hvad man kan forstaa selve eiendommens værdi, som har været bestemmende for prisen, og kjøpesummen er ordnet som sedvanlig ved eiendomsoverdragelse, nemlig ved at kjøperne for en del av kjøpesummen har utstedt obligation i eiendommen — og det til Parr Samuelson, hvad der vel neppe vilde eller kunde skedd, om det alene var aktierne som solgtes. Heller ikke kan bestemmelsen om overtagelse av de tidligere obligationer forklares, hvis det ikke her gjaldt eiendommens overdragelse, ti aktieselskapet maatte jo allerede i 1910 ved eiendommens overtagelse ha overtat obligationerne, saa en ny overtagelse, alene fordi aktierne skiftet eiere ikke skulde være nødvendig. Dertil kommer saa bestemmelserne som er knyttet til eiendommens overtagelse pr. 1ste oktober og fordelingen av selskapets øvrige midler samt endelig bestemmelsen om skjøte. Aktieselskapet har ikke tidligere hat skjøte paa eiendommen, men nu træffes bestemmelse herom med forpligtelse for de nye eiere til at utrede omkostningerne herved.

Skattelovens anden betingelse for skatlæggelse maa ogsaa efter mit skjøn være tilstede, idet hensigten med sælgernes erhvervelse av eiendommen ikke kan ha været nogen anden end at spekulere i et heldig salg, og om dette var for at oprette tidligere tap eller redde sig ut av en uheldig situation maa forsaavidt være likegyldig.»

Høiesteret fastställde byrettens dom med väsentligt instäm-

mande i domskälen. Två av de sju i målet deltagande ledamöterna av Høiesteret ansågo taxeringen olaglig.[9]

---

[9] Dissidenterna anförde:

»Hvad der fandt sted i 1916 var at aktionærerne i Aktieselskapet Skovveien nr. 6 overdrog sine aktier til andre personer. Noget nyt aktieselskap dannedes ikke. Selvfølgelig kan det siges, at overdragelse av aktierne økonomisk involverer overdragelse av eiendomsretten til selskapets eiendeler. Ogsaa ved overdragelse av en enkelt aktie vil den nye aktionær bli den økonomiske indehaver av den andel i selskapsformuen, som aktien repræsenterer. Men det er ikke herpaa det kan komme an ved avgjørelsen av, om der retslig foreligger nogen skattepligt. For denne avgjørelse synes det i og for sig at være tilstrækkelig, at der kun eksisterer og har eksistert et Aktieselskap Skovveien nr. 6. Naar kommunen har skattelagt 'det ældre Aktieselskap Skovveien nr. 6' og holdt utpantningsforretning overensstemmende hermed, er kravet og søksmaalet i virkeligheten rettet mot et retssubjekt, som ikke eksisterer og som aldrig har eksistert. At det nuværende Aktieselskap Skovveien nr. 6 ikke er ansvarlig for skattekravet, er jo paa det rene.

Det anførte viser tilstrækkelig, at kommunen her har gaaet frem paa en maate, som ikke kan skjønnes at ha nogen lovhjemmel. Hvis kommunen mente, at den til grund for ligningen liggende salgsgevinst burde intægtsbeskattes, maatte kommunen ha medtat denne post ved beskatningen av de enkelte aktionærer personlig. Dette har kommunen ikke gjort; og der synes da ikke at være formel adgang til at gjøre den omhandlede salgsgevinst til gjenstand for intægtsbeskatning.

Selv om man skulde bedømme skattespørsmaalet paa basis av, at der foreligger et virkelig salg, synes det klart, at man maa hense til aktionærernes personlige stilling til de transaktioner, som det her gjælder. Men heller ikke fra dette standpunkt kan skattekravet anses begrundet. Ti spørsmaalet maa her bli at opstille slik, at det maa bero paa, om de ældre aktionærer hver for sig har erhvervet en salgsgevinst av saadan art, at der skal svares indtægtsskat av samme. Det synes litet tvilsomt, at dette spørsmaal maa besvares benegtende. Naar man ser saken fra de enkelte aktionærers standpunkt er det nemlig klart, at hensigten med de transaktioner som har fundet sted, naar man bedømmer disse i deres sammenhæng, ikke har vært at erhverve eiendommen for at avhænde den med fordel, men at redde den kapital, som grosserer H. Parr Samuelson allerede i aaret 1900 anbragte i en pantobligation i eiendommen. At aktionærerne, og da først i række Samuelson, i 1910 dannet et aktieselskap til den formelle overtagelse av eiendommen, har sin fulde forklaring i, at de ikke vilde overta det personlige ansvar for pantegjælden.»

Det år 1923 avgjorda målet gällde en likartad tvistefråga. Huvudaktieägaren sålde alla sina aktier i ett rörelsedrivande bolag och förband sig att hjälpa köparen att inköpa återstående aktier. För vinsten på aktieförsäljningen beskattades det »gamla» bolaget i det att aktieöverlåtelsen ansågs innebära en försäljning av själva bolagets rörelse. Taxeringen underkändes av Høiesteret. I det votum, till vilket ledamöterna anslöto sig, framhölls särskilt, att bolaget var det samma före som efter aktieförsäljningen samt att någon upplösning av bolaget icke kunde anses ha ägt rum.

Arne Rygh, som företrädde en av parterna i 1923 års mål, har kommenterat de två rättsfallen[1] och framhållit, att i det första fallet utgick köpesumman delvis i form av inteckning i fastigheten, vilket strider mot aktiebolagslagen. Vad angår 1923 års mål var det icke bestritt, att den affärsmässiga avsikten med försäljningen var att överföra företagets rörelse, men försäljningen stred icke mot karaktären av en verklig aktieförsäljning. Rygh anför vidare:

»*Det, det kommer an paa, er alltsaa, ikke hvad der økonomisk set har været tilsigtet med transaktionen, men hvad der juridisk set har været gjort.* Foreligger der træk ved transaktionen, som aktieretslig set vilde være utilstedelige, hvis man skule betragte den som et aktiesalg, skal den bedømmes som gaardsalg, forretningsoverdragelse etc. Hvis derimot alt aktieretslig set er iorden, blir forholdet ogsaa skatteretslig set at bedømme som aktiesalg.»[2]

Fördelen av att sälja aktier i ett rörelsedrivande bolag i stället för att låta bolaget försälja själva rörelsen hade givetvis uppmärksammats av de skattskyldiga, och den ökade frekvensen av dylika aktieöverlåtelser påtalades i officiellt sammanhang första gången år 1918 i en skrivelse från ligningschefen i Kristiania till finans- og tolldepartementet. I skrivelsen anmärktes, att en viss enhet i skattesystemet var nödvändigt och

[1] N.R. 1923, s. 431 ff.
[2] A. Rygh, N.R. 1923, s. 432.

då det icke kunde vara tal om att upphäva bestämmelserna om skatteplikt för vinst vid försäljning av rörelse m. m. var det nödvändigt att stoppa denna närliggande väg »for omgaaelse».[3] Vidare framhölls, att skattemyndigheterna försökte beskatta »de ældre selskaper» för vinsterna, »hvor det er haab om at kunne skaffe tilstrækkelige objektive holdepunkter til paavisning av det virkelige forhold».[4] Detta ledde emellertid, enligt vad som upplystes i skrivelsen, ofta till processer, vilkas utgång var mer eller mindre tveksam.

Departementet anslöt sig i princip till förslaget samt antydde en viss tvekan rörande möjligheterna att beskatta enligt då gällande regler.[5] I omedelbar anslutning därtill uttalades dock:

»Skjønt man er tilbøielig til å anta, at skattleggelse ved selskapet av gevinster ved salg av selskapets eiendele må kunne skje også efter de nugjeldende lovbestemmelser, når transaksjonens virkelige karakter er på det rene, selv om salget ikledes form av aksjeoverdragelse, finner man derfor, at der er grunn til å vedta en uttrykkelig lovbestemmelse til klargjørelse av forholdet.»

Finans- och toldkommittén, som i dokument nr 29/1920 förordade viss ändring av det framlagda författningsförslaget, ifrågasatte värdet av den föreslagna bestämmelsen.[6] Kommittén uttalade därvid bl. a., att införandet av en dylik bestämmelse medförde den olägenheten, att området för skattemyn-

---

[3] Kongl. proposisjon till Odelstinget nr 38/1920, s. 60.

[4] Kongl. proposisjon till Odelstinget nr 38/1920, s. 60.

[5] Kongl. proposisjon till Odelstinget nr 38/1920, s. 60, där bl. a. följande anföres:

»Departementet har erfaret, at mangelen av en sådan uttrykkelig lovforskrift kan lede til, at meget betydelige salgsgevinster undgår all beskatning fordi aksjonærerne i de pågjeldende selskaper ikke enkeltvis er skattepliktige, eller fordi der iallfall kan være tvil om skatteplikten. Det har også hendt, at en allerede stedfunnen skatteleggelse av gevinst ved overdragelse av heromhandlede art har måttet frafalles, fordi der kunde være tvil om riktigheten av lovanvendelsen på det foreliggende tilfelle.»

[6] Dokument nr 29/1920, s. 16.

digheternas skön och därmed för avgöranden, inför vilka de skattskyldiga skulle känna sig rättslösa, komme att utvidgas.[7]

Stadgandet i 46 § andra stycket har föranlett åtskilliga processer, vilket framgår bl. a. av en rättsfallsöversikt, som Thomle lämnat i sin kommentar till byskatteloven.[8] Bugge, som ägnat bestämmelsen ett särskilt kapitel i »Om beskatning av aksjeselskaper», karakteriserar stadgandet som ett medel för skattemyndigheterna att skära genom den använda formen i följd varav vinstberäkningen skall tillgå på så sätt att samma resultat följer av överlåtelsen antingen densamma haft formen av aktieförsäljning eller försäljning av bolagets tillgångar.[9] Vidare framhåller Bugge, att syftet med bestämmelsen är att förhindra kringgående av de allmänna reglerna om beskattning av vinst vid avyttring av rörelse.[1] Anledning saknas att här närmare beröra de olika rekvisiten och hur dessa preciserats i praxis. Anmärkas må endast, att avsikt att förvärva bolagets tillgångar eller rörelse skall förefinnas hos köparen[2] samt att säljaren skall vara medveten därom. Bugge hävdar att endast sannolikhetsbevisning erfordras till styrkande av dessa förhållanden.[3]

Till ytterligare belysande av den norska skatterättens ställning till skenhandlingar respektive kringgående åtgärder skall något beröras 46 § första stycket Skattelov for byene, vilket stadgande utgör en motsvarighet till 43 § och 57 § 2 mom. KL. Det norska lagrummet lyder:

---

[7] Dokument nr 29/1920, s. 16. [8] Thomle, s 354 ff.

[9] Bugge, Om beskatning av aksjeselskaper, s. 109. Jfr Viks uttalande, s. 767:

»Selv om et aksjeselskap anses som reelt og selskapet og medlemmene behandles som selvstendige skattesubjekter, kan den økonomiske realitet i selskapsavtalen slå igjennom de valgte former slik at man *i visse relasjoner* kan identifisere selskaps- og medlemsintressene.»

Såsom exempel på detta anger Vik 46 § andra stycket, s. 767 f.

[1] Bugge, Om beskatning av aksjeselskaper, s. 108.

[2] Jfr Høiesterets dom den 29 augusti 1931, N.R. 1931, s. 772.

[3] Bugge, Om beskatning av aksjeselskaper, s. 108.

Hvis utenfor kommunen hjemmehørende person, selskap eller innretning — uansett om vedkommende i formen opptrer som leverandør, långiver, garant eller lignende — etter omstendighetene må antas å være interessert i noen næringsdrift eller virksomhet, som beskattes i kommunen, på vesentlig samme måte som en deltaker, blir det ved beskatningen å ta hensyn hertil. Ligningsnemnda (ligningsrådet) kan i sådant tilfelle ansette formue og inntekt efter eget skjønn over forretningens midler og avkastning. På samme måte forholdes, når en skattyter kjøper eller selger varer eller leier eller bortleier kraft for en pris, som på grunn av et interessefellesskap må antas å være satt annerledes, enn tilfelle ville ha vært, om sådant interessefellesskap ikke hadde foreligget.

Tillkomsten och innebörden av det citerade stadgandet har blivit föremål för en ingående redogörelse av Brofoss, som särskilt framhåller, att en genomgång av förarbetena visar att stadgandet icke föranleddes av nödvändigheten av att få ett stöd i lag för att kunna bortse från aktiebolagsformen som en proformaföreteelse.[4] Brofoss anmärker, att i praxis synas skattemyndigheterna samt till och med domstolarna[5] icke klart ha uppfattat detta. Riksskattestyret har enligt Brofoss däremot intagit en riktig ståndpunkt i sitt uttalande, att 41 och 46 §§ byskatteloven icke giva något stöd för att åsidosätta aktiebolagsformen i sådana fall, där så icke skulle ha skett bestämmelserna förutan, (dvs. enligt allmänna rättsregler).[6]

Enligt norsk skatterätt uppfattas ett aktiebolag såsom självständigt skattesubjekt, om de aktiebolagsrättsliga förutsättningarna för bolagets giltighet äro för handen.[7] Även om ett

[4] Brofoss, s. 106, där han hänvisar till dels en skrivelse den 11 maj 1910 från kontorsjefen vid Kristiania ligningskontor (s. 104) och dels ett uttalande år 1909 av Stortingets budsjettkomite (s. 103). Vik är även av den meningen, att för bestämmelsens tillämpning erfordras icke att »proformaverk» skall föreligga, s. 769.

[5] Se dock Høiesterets dom den 10 november 1936, N.R. 1936, s. 833.

[6] Brofoss, s. 106 f.

[7] Rörande åsidosättande av aktiebolagsformen i skattehänseende på grund av att formella brister av aktiebolagsrättslig karaktär föreligga, se Vik, s. 765 f.

bolag drives för direktörens, huvudaktieägarens eget intresse i det att bolagets vinst uttages i form av lön anses bolaget under nyss angivna förutsättningar vara ett särskilt skattesubjekt.[8]

Bugge karakteriserar rättsläget på sätt här gjorts men tillägger:

»Skal et selskap som i formell henseende tilfredsstiller aksjelovens forskrifter, kunne ansees som proformaverk i forhold til skatteloven, må det kunne godtgjøres eller sannsynliggjøres at hovedmotivet til dannelsen av selskapet har vært å omgå en eller flere av skattelovens bestemmelser.»[9]

Såsom exempel nämner Bugge Riksskattestyrets kjennelse av den 31 mars 1942 angående rättelse av en utländsk aktieägares taxering genom tillägg för utdelning utbetald till utlänningen genom ett norskt aktiebolag.[1] Frågan gällde ett aktiebolag, vari 28 aktier av hela antalet 30 ägdes av utlänningen A och de övriga två av norrmän, av vilka den ene lånat pengar av A för aktieförvärvet. Bolaget, som hade ett litet aktiekapital, förvärvade aktier till betydande värde. Medel härför upplånades av A mot revers, enligt vilken avtalats att A fick aktierna som säkerhet med fri dispositionsrätt och att lånet förräntades med belopp motsvarande utdelningen å aktierna. I kjennelsen anföres bl. a., att då ett aktiebolag uppenbart har karaktär av proformaåtgärd, åstadkommet för att kringgå gällande beskattningsregler, ha taxeringsmyndigheterna rätt att bortse från bolagsformen och taxera på grundval av de reella, underliggande förhållandena.[2] Härtill må knytas den anmärkningen, att det av Bugge åberopade rättsfallet närmast innebär att huvudaktieägaren ansetts ha varit direkt ägare av berörda aktieportfölj. Det är sålunda icke bolagsformen som underkänts utan bolagets »äganderätt» till aktierna.[3] Vik

[8] Jfr Brofoss, s. 107, och Vik, s. 765.

[9] Bugge, Om beskatning av aksjeselskaper, s. 97.

[1] Dommer, uttalelser m. v. i skattesaker og skattespørsmål, VIII, s. 580 ff.

[2] Dommer, uttalelser m. v. i skattesaker og skattespørsmål, VIII, s. 583.

[3] Motsatt uppfattning har Sandström, s. 265, som ansluter sig till Bugges ståndpunkt.

anför rättsfall av samma typ men håller klart i sär de två spörsmålen; är bolaget i och för sig ett »proformaverk» eller är verksamheten bedriven proforma i bolagets namn.[4] Brofoss understryker starkt, att 46 § avser aktiebolag, vilka fylla alla rättsliga kvalifikationer, men vilkas i tekniskt hänseende korrekta bokföring icke ger uttryck för »det økonomiskt sett riktige driftsresultat».[5] Stadgandet i 46 § har sålunda allenast skatterättslig betydelse och har avseende å civilrättsligt giltiga överenskommelser mellan företag, mellan vilka intressegemenskap råder. Någon avsikt att förrycka beskattningsförhållandena erfordras icke för tillämpning av 46 §, något som däremot är fallet i fråga om 41 §.[6] Enligt Bugge tager 46 § sikte på att träffa försök till kringgående av reglerna om rätt beskattningsort.[7]

---

[4] Vik, s. 764 ff.

[5] Brofoss, s. 107. Jfr Bugge, Om beskatning av aksjeselskaper, s. 93.

[6] Høiesterets dom den 10 november 1936, N. R. 1936 s. 833. Jfr Thomle, s. 353, och Bugge, Om beskatning av aksjeselskaper, s. 93.

[7] Bugge, Om beskatning av aksjeselskaper, s. 93.

AVDELNING III

Svensk beskattningsrätt

KAPITEL I

Tolkning av skattelag

Såsom framgår av den i Avd. II lämnade redogörelsen för vissa länders skattelagstiftning uppvisa endast den tyska och den österrikiska allmänna regler för tolkning av skattelag, vilka regler anvisa en tolkningsmetod som närmast kan karaktäriseras såsom teleologisk.[1] Utmärkande för tolkning av skattelag i övriga behandlade länder är bundenheten till lagens ordalydelse, och legalitetsprincipen erkännes allmänt. Med denna inställning har i flera länder dock ansetts förenligt att i viss utsträckning tillämpa analog lagtolkning så t. ex. i Danmark[2] och Finland[3], under det att i andra länder t. ex. Schweiz[4] och Storbritannien[5] en motsatt ståndpunkt intagits.

Svårigheten att under *en* beteckning samla det utmärkande för skattedomstolarnas tolkning av skattelag är i Sverige lika betydande som i de länder, vilkas beskattningsrätt behandlats i Avd. II. Emellertid synes det nödvändigt att som inledning till undersökningen av spörsmålet kringgående av skattelag i svensk rätt något stanna vid det allmänna tolkningsproblemet.

Först skall med några ord beröras vissa frågor beträffande de *rättskällor*, som stå den svenska rättsskipningen till buds. Den statsrättsliga sidan av beskattningen förbigås dock. Erinras bör allenast om att svensk statsrätt på beskattningens område upprätthåller både självstyrelens och normmässighetens

[1] Se ovan, s. 48 ff.
[2] Se ovan, s. 177.
[3] Se ovan, s. 184 f.
[4] Se ovan, s. 101 f.
[5] Se ovan, s. 126.

principer, även om såsom Herlitz framhållit dessa grundsatser icke kunna sägas ha blivit upprätthållna i anda och sanning.[6]

I regel utgöres den författningsmässiga grundvalen för avgöranden i beskattningsfrågor av vederbörligen utfärdade lagar och författningar. Skattedomstolarna ha dock vid några tillfällen haft att pröva huruvida vissa Kungl. Maj:ts resolutioner och andra av myndighet gjorda uttalanden i skattefrågor varit bindande. Såsom exempel kan nämnas att skattedomstolarna i *RÅ 1927 ref. 57* förklarat av riksgäldskontoret med Kungl. Maj:ts godkännande lämnad utfästelse om skattefrihet för utgivna obligationer till såväl kapital som ränta vara utan verkan gent emot skatteförfattningarnas bestämmelser.

Ett särskilt problem har under senare år uppstått i anledning av punkt 5 av anvisningarna till 32 § KL, vari stadgas bl. a. att med av staten anvisad traktamentsersättning förstås vad som enligt resereglementet m. fl. författningar eller särskilt av Kungl. Maj:t eller vederbörande myndighet meddelat beslut utgår som traktamentsersättning för förrättning i statens ärenden å annan ort än bostads- eller stationsorten. Anknytningen av skattefriheten för traktamente till myndighets beslut har fått betydelse vid förhandlingarna om bl. a. statliga kollektivavtal. RN har anmärkt, att i några sådana avtal intagna, såsom traktamenten o. d. betecknade förmåner i viss utsträckning mera ha karaktär av lönetillägg än ersättning för vissa med tjänsten förenade avdragsgilla merkostnader.[7] I omedelbart sammanhang med detta konstaterande har RN uttalat: »Men då ersättningarna betecknats såsom traktamenten, lärer det vara naturligt att RR (se t. ex. *RÅ 1950 not. 1283*) jämställt på grund av statligt kollektivavtal utgående traktamentsersättning med övriga statliga traktamentsersättningar, för vilka skatteplikt icke föreligger.»[8] Att på sätt skett i anvisningspunkten till staten som arbetsgivare delegera rätten

[6] Herlitz, Svensk frihet, s. 198 ff.
[7] SN 1956, s. 92.
[8] SN 1956, s. 92.

att uppdraga gränsen mellan skatteplikt respektive icke skatteplikt står icke i överensstämmelse med normmässighetens princip. Den angivna lagstiftningstekniken är dessutom knappast ändamålsenlig.

Ett väsentligare spörsmål är vilken betydelse för lagtolkning som skall tillmätas RN:s anvisningar till ledning för taxeringsmyndigheterna. Beträffande den juridiska naturen utav anvisningarna har RN:s ordförande Dahlgren framhållit, att dessa icke äro av tvingande natur gentemot beskattningsnämnder och skattedomstolar, samt erinrat om att under förarbetena klart utsagts, att RN:s anvisningar skulle verka allenast i kraft av den auktoritet, som nämndens uttalanden måste anses äga.[9] Vad särskilt gäller rättsfrågor fann departementschefen i propositionen med förslag om inrättande av RN uppenbart, att en central rådgivning var ägnad att befordra en enhetlig tillämpning även för tiden intill dess frågan genom utslag i högsta instans eller på annat sätt kunde ha vunnit sin slutliga lösning.[1] Om RR i ett mål, som drages under dess prövning, finner en av RN rekommenderad tolkning felaktig och beskattningsnämnderna[2] i landet följt RN:s rekommendation, uppstår en i vart fall från allmänhetens sida sett märklig situation. Erinras må att 1918 års inkomstskattesakkunniga avvisade den av Davidson framförda tanken, att skatteförfattningarna borde innehålla blott de grundläggande bestämmelserna[3] samt att en handledning för taxeringsmyndigheterna skulle utarbetas genom någon central myndighets försorg, vilken handledning icke skulle vara bindande. Taxeringsmyndigheter och skattedomstolar förutsattes sålunda vara oförhind-

[9] Dahlgren, SN 1953, s. 90.

[1] Prop. 64/1951, s. 39. Jfr SOU 1949: 62, s. 60.

[2] I fråga om beskattningsnämnderna och RN:s anvisningar har RN:s ordförande Dahlgren uttalat denna förmodan: »Jag tror dock inte att jag är för djärv om jag säger, att man väl kan utgå från, att vad beskattningsnämnderna angår dessa som regel skola lojalt följa nämndens anvisningar», SN 1953, s. 90.

[3] Jfr Beckers uppfattning om lagstiftningstekniken, s. 77.

rade att tolka författningar, om så vore, i rak strid mot handledningen.[4] De sakkunniga, som togo avstånd från en sådan anordning, anmärkte, att någon direkt kompetenskonflikt visserligen icke behövde befaras, ty instruktionen kunde icke vara bindande utan måste tvärtom rätta sig efter praxis, men att det dock måste anses mindre lämpligt, att den ena offentliga myndigheten skulle på detta sätt, om än, fick man hoppas, i ringa utsträckning desavoueras av den andra.[5] Underkännes en av RN i anvisning tillkännagiven uppfattning, skulle detta enligt 1947 års taxeringssakkunnigas mening få samma verkan som då en av beskattningsnämnderna inom ett eller flera län tillämpad praxis frångås av skattedomstolarna.[6] Sistnämnda sakkunniga framhöllo, att man torde kunna utgå ifrån, att skattedomstolarna i regel kommo att godtaga den praxis, som under en följd av år utbildats på grundval av RN:s uttalande.[7] Taxeringssakkunniga synas ha satt kravet på likformig beskattning före legalitetskravet. Vad de anfört bör dock icke pressas, och ett snabbare avgörande av skattemålen än som för närvarande är fallet skulle ändra förutsättningarna för yttrandet. Jämförelse kan göras med den ställning Treasury regulations i USA intaga till domstolarna därstädes. Paul har såsom tidigare nämnts förordat en starkare ställning för Treasury regulations och en begränsning av domstolarnas prövningsrätt.[8]

Med hänsyn till att den vikt, som tillägges lagstiftningens förarbeten som rättskälla, är beroende av vilken uppfattning man har om lagtolkning överhuvud, behandlas spörsmålet om förarbetenas betydelse först i samband med den nedan lämnade redogörelsen för olika meningsriktningar i fråga om tolkning av skattelag.

---

[4] SOU 1923: 69, s. 82.
[5] SOU 1923: 69, s. 82.
[6] SOU 1949: 62, s. 61.
[7] SOU 1949: 62, s. 61.
[8] Se ovan, s. 147.

Inledningsvis böra vidare något beröras de *lagtekniska metoder,* som kommit till användning på inkomst-, förmögenhets- samt arvs- och gåvoskattelagstiftningens område.

Avsaknaden av ett entydigt och för skattelagstiftningen användbart inkomstbegrepp föranledde följande ofta citerade uttalande av departementschefen i 1927 års kommunalskatteproposition:

»Erfarenheten torde hava visat omöjligheten att i skatteförfattningarna giva någon kort, uttömmande definition på vad som skall anses vara skattepliktig inkomst, därest man icke vill såsom inkomst beskatta allt vad överhuvud tillflyter den skattskyldige i penningar eller penningars värde. Inkomstskattesakkunniga, vilka haft i speciellt uppdrag att utreda frågan om inkomstbegreppets omfattning och avgränsning, hava icke lyckats finna någon tillfredsställande definition. Enda utvägen synes vara att, på sätt såväl de sakkunniga som kommittén gjort, stadga, att intäkt, vilken härflutit ur vissa angivna förvärvskällor, är skattepliktig, varav följer, att intäkt, som icke kan hänföras till någon av dessa förvärvskällor, ej är underkastad skatteplikt. Därvid har jag — i olikhet med inkomstskattesakkunniga — ansett, att omfånget av de särskilda förvärvskällorna icke bör angivas så snävt, att till viss förvärvskälla ej kan hänföras annan intäkt än sådan som uttryckligen angives höra till densamma. I stället synes lagtexten böra givas en sådan avfattning, att vid lagtillämpningen kunna till intäkt av viss förvärvskälla hänföras intäkter, vilka till sin natur äro likartade med dem, som i författningstexten uttryckligen angivas vara hänförliga till förvärvskällan. I anledning härav ansluter det nu framlagda förslaget sig i förevarande avseende till kommittéförslaget.»[9]

Denna metod har som Davidson framhållit använts ej blott under den tid, då 1902 års, 1907 års och 1910 års inkomstskatteförfattningar voro gällande, utan även i bevillningsförordningarna, från 1862 års bevillningsförordning räknat.[1] Såväl 1918 års inkomstskattesakkunniga som departementschefen

[9] Prop. 102/1927, s. 340.

[1] Davidson, ET 1934, s. 46. Jfr Davidson, Kommentar, s. 63 f.

år 1927 togo avstånd från den av Davidson förordade, ovan antydda lagstiftningsmetoden.[2] De sakkunniga[3] ansågo det vara — för vinnande av stadga och enhetlighet vid tillämpningen av inkomst- och förmögenhetsskatteförordningens bestämmelser — nödvändigt att i förordningen så fullständigt som möjligt angavs, när en intäkt av ena eller andra slaget var att hänföra till skattepliktig inkomst. För sådant ändamål uppräknades i 7 § av de sakkunnigas författningsförslag under de särskilda inkomstgrupperna de intäkter, som vid inkomstberäkningen skulle hänföras till en var av dem. Uppräkningen i förslagets 7 § var avsedd att vara uttömmande, lika så uppräkningen i författningsförslagets 8 § av de intäkter, vilka, ehuru enligt den föreslagna förordningens grunder skattepliktiga, av särskilda skäl skulle undantagas från beskattning. Betecknande för de sakkunnigas uppfattning är att den dåvarande alltför svävande föreskriften, att till inkomst av arbete skulle såsom inkomst av icke yrkesmässig verksamhet och tillfälliga inkomster hänföras »annan ej särskild nämnd skattepliktig inkomst», icke ansågs böra behållas i en reviderad skatteförordning. I anslutning därtill anförde de sakkunniga:

»I sin nuvarande avfattning har den framkallat ett osäkerhetstillstånd, som medfört stora svårigheter och olägenheter såväl för de skattskyldiga som ej minst för beskattningsmyndigheterna. Då alla intäkter, som enligt skatteförordningens grunder nu kunna tänkas komma i fråga till beskattning såsom inkomst, efter sin karaktär inrangerats under sin inkomstgrupp, föreligger icke tillräcklig anledning att till beskattningsmyndigheternas eller de skattskyldigas avgörande överlämna frågan, huruvida en intäkt, som icke faller under förordningens inom vissa gränser hållna inkomstbegrepp, icke ändock kan behandlas såsom skattepliktig. Det är lagstiftningens sak att bestämma vad som skall beskattas såsom inkomst. Lagstiftaren bör icke, av fruktan för att lagstiftningen kan vara ofullständig, överlämna

---

[2] Se ovan, s. 215.

[3] SOU 1923: 69, s. 107.

åt dem, som hava befattning med lagstiftningens tillämpning, att avhjälpa eventuellt förekommande ofullständigheter, utan, om dylika ofullständigheter visa sig, böra de avhjälpas i lagstiftningsväg.»[4]

Den av inkomstskattesakkunniga förordade lagstiftningstekniken byggde på följande redan angivna principiella ståndpunkt i fråga om lagstiftningens och rättstillämpningens skilda uppgifter: »Av särskild vikt är, att beskattningsmyndighetens uppgift begränsas till att *tolka och tillämpa* skatteförfattningarnas bestämmelser i enlighet med deras innehåll och mening; att åt dessa myndigheter inrymma befogenhet att i särskilda fall vidtaga åtgärder, som falla inom lagstiftningens område, förbjuder givetvis sig självt.»[5]

Anledning har ansetts föreligga att så utförligt som här skett återgiva inkomstskattesakkunnigas uttalanden, därför att de gåvo ett mycket starkt uttryck för legalitetsprincipen. Davidson har påvisat hur departementschefen i hans ovan citerade uttalande sökt stöd hos inkomstskattesakkunniga för en uppfattning, som gick stick i stäv mot vad dessa verkligen uttalat och velat uttala.[6] Departementschefen har sålunda till skillnad från de sakkunniga för sin del velat överlämna åt rättstillämpningen att utforma inkomstbegreppet. Davidson har uppfattat departementschefens uttalande och KL:s konstruktion såsom ett erkännande av analogisk lagtillämpning och funnit antagligt, att drivfjädern till att departementschefen förordade den angivna lagtekniken uteslutande varit farhågan att, om intäkt, som ej vore i lagen angiven såsom beskattningsbar, ej skulle få beskattas, det lätt skulle kunna inträffa, att intäkter, som borde underkastas inkomstskatt, skulle komma att förbigås i uppräkningen och därigenom undgå beskattning.[7] Davidson sammanfattar den skadliga ver-

[4] SOU 1923: 69, s. 107.
[5] SOU 1923: 69, s. 81.
[6] Davidson, ET 1934, s. 46.
[7] Davidson, ET 1934, s. 55.

kan, som enligt hans mening följer av en dylik lagstiftning i påpekandet att det skulle kunna hända, »att en anordning, som sedan gammalt blott verkat så att den garanterat, att alla intäkter, som böra beskattas, också bli beskattade, utan att ändras kan från en viss tidpunkt räknat komma att leda till att intäkter som icke böra beskattas, ändock bli beskattade; vare sig anordningens förmåga att garantera att intäkter som böra beskattas också bli beskattade bevaras eller ej».[8] Som ett botemedel angav Davidson (1934), att en fullständig katalog borde utarbetas över skattepliktiga intäkter, och materialet skulle hämtas ur rättsfallen från år 1862 och framåt.[9] Hugskottet som Davidson själv betecknar sitt förslag skulle enligt hans uppfattning kunna förverkligas av två personer på en tid av högst sex månader.[1] Parentetiskt kan antecknas, att detta katalogarbete för närvarande faktiskt utföres av författarna till skattehandböckerna, vilkas ständigt nya upplagor och supplement äro fyllda av »nya intäkter».

Det citerade yttrandet av departementschefen år 1927 har i diskussionen om tolkning av skattelag icke åberopats som stöd för en rekommendation av analog lagtolkning på inkomstbeskattningens område. Anledningen till att så icke skett är givetvis, att yttrandet med sin anknytning till källteorin allenast uppfattats såsom avseende de lagrum, där skattepliktig inkomst angivits genom en exemplifiering.

Vid utformningen av reglerna för förmögenhetsskatten har en annan lagstiftningsteknik kommit till användning. Begreppet skattepliktig förmögenhet har lagstiftaren sökt bestämma på ett *uttömmande* sätt.[2] »Då förmögenhetsbeskattningen är och helt visst även måste vara så anordnad, att icke *allt* vad den skattskyldige äger ingår därunder, kräves det sådana bestämmelser i skatteförordningen, att därav kan med

[8] Davidson, ET 1934, s. 57.
[9] Davidson, ET 1934, s. 55 f.
[1] Davidson, ET 1934, s. 61 och 56 not 1.
[2] Eberstein, s. 319.

säkerhet bedömas, vad som bör eller icke bör medtagas såsom tillgång vid förmögenhetsberäkningen» uttalade presidenten A. Pettersson i ett år 1925 framlagt förslag.[3] Denna metod har följts, och nu gällande Sf utgör därvid icke något undantag. Om sålunda begreppet skattepliktig förmögenhet i möjligaste mån fixerats har den som vid förmögenhetsbeskattningen i vissa situationer skall »likställas med ägare» överlämnats till ett skönsmässigt bedömande, 7 § f) Sf.[4]

Vad slutligen angår författningarna om arvs- och kvarlåtenskapsskatt har skatteobjektet uttömmande angivits. Gåvobegreppet har däremot på grund av sin natur icke helt kunnat fixeras i AGF.

Lagstiftningen om skatterna på förmögenhet, arv, gåva och kvarlåtenskap kunna väsentligen sägas fylla det av Blumenstein uppställda kravet på en fullständig reglering av rättsstoffet.[5] Inkomstskatteförfattningarna göra icke detta i lika hög grad, men ingen definition av begreppet inkomst skulle såsom Welinder påpekat undanröja de svårigheter för tillämpningen, som föranledas av det ekonomiska livets fortskridande utveckling i förening med skattebetalarnas uppfinningsrikedom, när det gäller att finna utvägar att undslippa beskattningen.[6] Blumenstein har vidare framhållit, att skattelagen skall uppfylla kravet på logisk koncentration, innebärande bl. a. en systematisk bearbetning av ämnet för lagstiftningen.[7] I sistnämnda hänseende uppvisar KL i 1955 års lydelse stora brister.[8] Senare års tillägg till och ändringar i KL förete vidare i viss utsträckning en ur rättssäkerhetssynpunkt mindre tillfredsställande lagteknisk utformning i det att även vid angivande av den subjektiva skattskyldigheten obestämda rekvi-

---

[3] SOU 1925: 10, s. 29.
[4] Se vidare nedan Avd. III Kap. III.
[5] Se ovan, s. 100. Jfr Herlitz, s. 111.
[6] Welinder, SvSkT 1938, s. 206.
[7] Se ovan, s. 100.
[8] Se Welinder, SvSkT 1955, s. 317 ff.

sit kommit till användning, vilka överlämnats till rättspraxis att precisera.[9]

Sandström har år 1952 i en längre uppsats »Om skattelagars tolkning och tillämpning» utförligt refererat uttalanden i svensk doktrin om principerna för tolkning av skattelag.[1] Den följande framställningen kan därför genom anknytning till Sandströms redogörelse göras mera kortfattad än annars skulle varit fallet.

Legalitetsprincipen har i flertalet av de länder, vilkas beskattningsrätt berörts i Avd. II, vunnit allmänt erkännande, och i Sverige hävdas den allmänt inom rättsvetenskapen. Sålunda har Ljungman formulerat legalitetsprincipen i satsen »nullum tributum sine lege»[2] och vidare understrukit den genom att framhålla, att rättssäkerheten bör sättas i första rummet vid skattelags tolkning.[3] I likhet med Eberstein[4] tager Ljungman[5] avstånd från en extensiv, analogiserande tolkning för att supplera luckor eller inkonsekvenser i skatteförfattningarna.

Kuylenstierna anser satsen »nullum tributum sine lege» ej stämma med svensk positiv rätt, och anmärker i sammanhanget, att det förekommer, även om det ej är alltför vanligt, att RR i sina avgöranden, i anslutning säkerligen till mycket gammal praxis och lagstiftarens allmänna intentioner[6], åberopar grunderna för skattelagstiftningen.[7]

---

[9] Se härom bl. a. Avd. III Kap. III.

[1] Sandström, s. 241 ff.

[2] Ljungman, s. 22. Beskrivningen av det skatterättsliga fordringsförhållandet såsom en obligatio ex lege är ett uttryck för legalitetsprincipen, se ovan s. 99 ff. Ljungmans kritik av termen vilar på annan grund, Ljungman, s. 13 ff. Jfr Lejman, s. 47 f.

[3] Ljungman, s. 21.

[4] Eberstein, Festskrift för Lundstedt, s. 141 ff.

[5] Ljungman, s. 22.

[6] Jfr SOU 1923: 69, s. 11, författningsförslagets 8 §.

[7] Kuylenstierna, FT 1950, s. 25.

För att belysa Kuylenstiernas invändning har en genomgång verkställts av de RR:s utslag, vari RR åberopat grunderna för skattelagstiftningen. Bland de i RÅ 1909—1929 refererade målen har allenast påträffats ett mycket ringa antal dylika utslag.[8] För tiden 1930—1949 uppvisar RÅ — om även notismålen medtagas — likaledes endast ett fåtal sådana utslag.[9] Av intresse är att konstatera, att de under sistnämnda år avgjorda målen med angivna lokution nästan samtliga gällt skattskyldigheten enligt KL och Si för stiftelser med skilda ändamål. Däremot har lokution »enligt grunderna» icke kommit till användning vid utslag i mål, där tvisten gällt huruvida viss intäkt varit skattepliktig eller ej. Förklaringen till detta förhållande skulle möjligen kunna vara, att den subjektiva skattskyldigheten är lagtekniskt uttömmande angiven i KL och Si under det att skatteobjektet bestämts i KL med huvudsakligen den lagtekniska metod, som ovan citerade uttalande av departementschefen år 1927 närmare angiver. Med hänsyn till den nyttjade lagstiftningstekniken saknas därför i allmänhet skäl att vid bedömningen av skatteobjektet åberopa grunderna för KL. Med det sist anförda — i sig själv gissningar — har allenast åsyftats att understryka hur vanskligt det är att med någon högre grad av exakthet i korta satser fånga in det utmärkande för tolkning av skattelag. Denna iakttagelse skall avslutas med en erinran om att samtliga de i RÅ 1930—1949 angivna utslagen med lokutionen »enligt grunderna» meddelats i mål, där tvist förelegat om den subjektiva skattskyldigheten, samt att alla dessa RR:s utslag inneburit att RR under åberopande av grunderna funnit skattskyldighet *ej* föreligga.

---

[8] *RÅ 1909 ref. 30, 1912 ref. 107, 1913 ref. 11 och 84, 1918 ref. 4 och 61 samt 1920 ref. 71.*

[9] *RÅ 1930 ref. 2 och not. 53, 1936 ref. 28, 1938 ref. 52 I och II, 1939 ref. 15 I och III, samt not. 164—5, 171—2, 177—8, 232, 234, 245 och 398—9, 1941 not. 240, 1942 ref. 10 och 21 samt not. 272—6, 1943 not. 415—6, 1944 ref. 45 II, 1946 not. 423—4, 428, 540—50 och 910—2, 1947 ref. 8 och not. 267—70 samt 1948 not. 838—9.*

Motsättningen mellan Kuylenstierna och Ljungman i fråga om satsen »nullum tributum sine lege» såsom en motsvarighet till straffrättens »nulla-poena»-maxim kan beträffande detta speciella område[1], som nu avhandlats, icke sägas vara betydande.

Kuylenstiernas allmänna syn på tolkning av skattelag präglas av kravet att beskattningen skall vara allmän och likformig. Att uppfatta taxering såsom en fördelning av skattebördan framstår för ett dylikt betraktelsesätt såsom naturligt. Åtskilliga uttalanden av Kuylenstierna synas giva belägg för den här lämnade karaktäristiken av hans principiella inställning.[2] Mot denna bakgrund torde vara att uppfatta Kuylenstiernas uttalande, att den av Ljungman uppställda satsen väl för övrigt icke heller vore önskvärd, samt följande som Kuylenstierna i sammanhanget anfört:

»En viss analogisk lagtillämpning är även inom beskattningsrätten ofrånkomlig, om ej skattelagstiftningen skall svämma över alla bräddar eller ock kravet på en jämn skattefördelning skall i alltför hög grad äventyras. Var gränsen för sådan analogisering inom skattelagstiftningens ram skall gå kan ofta kräva svår bedömning, vid vilken hänsyn till rättssäkerheten givetvis stundom kan ge utslaget.»[3]

Såsom en ledande synpunkt vid tolkningen bör vidare enligt Kuylenstierna uppställas spörsmålet vad skattelagstiftaren avsett eller, om man ej med ledning av motiv o. d. kan få svar på denna fråga, vad det kan antagas att han avsett.[4]

Då ett lagbuds ordalydelse är klar och otvetydig erfordras enligt Sandström icke någon särskild tolkning; den skrivna skattelagen skall då tillämpas enligt sin avfattning.[5] I fråga om tolkningen av civilrättsliga termer anser denne författare,

---

[1] Jfr Eberstein, s. 313 ff., och Kuylenstierna, SvJT 1932, s. 39 f.

[2] Kuylenstierna, NJMF 1928, s. 162 och 192, SvJT 1932, s. 38, och FT 1950, s. 23 f.

[3] Kuylenstierna, FT 1950, s. 25.

[4] Kuylenstierna, FT 1950, s. 24.

[5] Sandström, s. 243 f., med därtill fogad reservation.

att de skola tolkas i enlighet med sin hävdvunna civilrättsliga innebörd, då annat icke är uttryckligen angivet.[6] Vad angår analogien som metod finner Sandström, att — om än icke en analogisk tillämpning av en skattelag kan anses vara utesluten i vårt land — densamma torde böra äga rum endast undantagsvis och inom snäva gränser.[7] Skulle en verklig lucka i lagen föreligga, lärer enligt Sandström annat ej återstå än att anmäla förhållandet för K. M:t för dess vidare åtgärd.[8]

Welinder finner att i de fall, där vad som kan utläsas ur lagens ordalydelse ej kan besvara en viss fråga, man får konstatera, »att lagen uppvisar en lucka, vilken man får söka fylla utifrån de synpunkter, som i liknande fall komma till uttryck i lagen».[9] Welinder fortsätter: »Vägledande får härvid vara syftet att ernå en så vitt möjligt likformig beskattning, vilken ej leder till sådana konsekvenser att högsta rättvisa framstår som högsta orättvisa».[1] Den försiktiga, senast citerade formuleringen synes icke utesluta, att rättsskipningen enligt Welinders mening har till uppgift att söka fylla förekommande luckor. Ljungman och Sandström intaga, som ovan refererats, en principiellt motsatt ståndpunkt.

Sandström avvisar bestämt en teleologisk tolkningsmetod för beskattningsrättens vidkommande.[2] J:rådet Walin har i en anmälan av Ekelöfs arbete »Är den juridiska doktrinen en teknik eller en vetenskap?» — en anmälan som närmast har formen av ett diskussionsinlägg — framhållit, att det på skatterättens område synes påkallat att icke låta den teleologiska metoden verka extenderande.[3]

---

[6] Sandström, s. 248.
[7] Sandström, s. 258.
[8] Sandström, s. 260.
[9] Welinder, Värderingsregler, s. 11.
[1] Welinder, Värderingsregler, s. 11.
[2] Sandström, s. 242.
[3] Walin, SvJT 1952, s. 43.

Någon fullständig enighet om i vad mån *förarbetena till skattelag* skall tillmätas betydelse för lagtolkningen uppvisar icke den svenska diskussionen.

För tolkning av civillag har Schmidt i en uppsats »Domaren som lagtolkare»[4] sökt sammanfatta förarbetenas betydelse och för sin del funnit dessa utgöra »direktiv av andra rangen» varmed förstås, att »direktiv meddelade genom förarbeten icke har samma absoluta karaktär som direktiv meddelade genom lagtext». I anknytning därtill framhåller Schmidt som ett minimikrav, »att lagtexten — låt vara att den icke helt ger uttryck för — likväl alltid skall rymma de direktiv som skall meddelas». Vidare förordar denne författare, att »'lagstiftaren' inte genom förarbetena ger direktiv i frågor som faller utom ramen för den lagstiftning som är under behandling». För det fall att de »lagstiftande» skulle finna en av HD eller annan domstol antagen rättstillämpning icke lämplig utan önska en annan lösning och bägge lösningarna låta sig i och för sig tolkas in i lagtextens ord, uppställer Schmidt tesen: »Vill de 'lagstiftande' därefter ändra rättstillämpningen bör detta ske genom direktiv meddelade i lagtext.»

Bortses till en början från vikten av förarbetena för lagtolkningen synas Schmidts regler för god lagstiftning på civilrättens område sägas äga giltighet även för skattelagstiftningen. I den mån lagstiftaren bryter mot någon av dessa är icke tal om förarbeten, vilka de rättstillämpande organen ha att uppfatta som direktiv. Skattelagstiftningens politiskt brännbara natur kan utgöra förklaringen till att lagstiftaren icke alltid iakttar nu avhandlade regler. Welinder har pekat på några sådana fall.[5]

En ytterlighetsståndpunkt i diskussionen intager R:rådet Klackenberg, som i ett votum i *RÅ 1953 ref. 10* anfört bl. a.:

»Vid behandlingen av frågan om behovet av särskild lagstiftning för att komma till rätta med illojala förfaranden av den speciella art,

[4] Schmidt, s. 276 ff.

[5] Welinder, SvJT 1953, s. 78 ff.

varom i förevarande mål är fråga, har till yttermera visso föredragande departementschefen vid anmälan av prop. nr 182 till 1951 års riksdag uttalat, att man finge förutsätta, att åtgärder, som endast i syfte att kringgå beskattningsreglerna givits en viss utformning, komme att i praxis bedömas efter deras verkliga innebörd. Departementschefen erinrade därvid om att RR vid avgörandet av ett mål, som såvitt jag förstår företedde betydande principiella likheter med förevarande mål, funnit de vidtagna transaktionerna böra så bedömas, att vad vederbörande delägare tillförts vore i beskattningsavseende att betrakta såsom skattepliktig utdelning. I stället för att i skatteförfattningarna införa detaljerade regler ägnade att i speciella fall förebygga kringgående av syftet med gällande bestämmelser ansåg departementschefen att man i fall av förevarande art alltfort borde lita till praxis. I detta uttalande instämde bevillningsutskottet uttryckligt i sitt bet. i ämnet, nr 53, vilket sedermera godkändes av riksdagen.

Vilken betydelse man än må vilja tillmäta förarbetena vid tolkning av exempelvis civillag synes mig vid tillämpningen av skattelagstiftningen, vilken är ett utflöde av riksdagens beskattningsrätt, väsentlig vikt böra tillmätas de uttalanden rörande skatteförfattningarnas syfte och rätta innebörd, som gjorts vid riksdagsbehandlingen i propositioner och utskottsutlåtanden. Vid bedömandet av förevarande mål har jag för den skull icke ansett mig kunna undgå att beakta de nyss anförda uttalandena såsom nära nog likvärdiga med en lagförklaring.»

Detta uttalande, som i vart fall RR:s majoritet i referatmålet genom sitt ställningstagande underkänt, har starkt kritiserats ur skilda synpunkter av företrädare för rättsvetenskapen såsom Schmidt[6] och Sundberg[7]. Anledning saknas därför att närmare stanna vid det citerade yttrandet; dock att följande uttalande av R:rådet Kuylenstierna i fråga om förarbetenas betydelse för tolkning av skattelag bör bringas i erinran:

»Ävenså kan det vara nödvändigt att skilja mellan uttalanden, som ha verklig betydelse för lagtextens tolkning, och andra uttalanden

[6] Schmidt, s. 277.

[7] Sundberg, s. 317 f.

av mer eller mindre principiell innebörd hänförande sig till tolkning av gällande rätt eller dylikt. Uttalanden av det senare slaget avse ju något annat än det som det lagstiftas om och kunna, om de gjorts av departementschefen eller av vederbörande riksdagsutskott, visserligen vara av stort intresse därför att de utvisa en opinion som icke kan negligeras, men de äro dock icke att hänföra till *dens* uppsåt som gjorde annan lag än den ifrågavarande. Det var i huvudsak denna sida av det föreliggande spörsmålet som utvecklades i ett bekant uttalande av justitierådet Alexanderson såsom lagrådets ordförande i samband med lagrådets granskning år 1933 av då föreliggande förslag till lagstiftning om boutredning och arvskifte (prop. 7/1933, s. 69).»[8]

Såsom antytts råder icke enighet om betydelsen av förarbetena för tolkning av skattelag.

Welinder, som hävdar, att lagtexten på beskattningsrättens område borde utformas på ett klart och otvetydigt sätt[9], och som synes förorda en objektiv lagtolkning, anser, att motivens uppgift allenast borde vara »att tjäna som kommentar till lagen; de skulle med andra ord vara uteslutande vägledande på samma sätt som ett rättsvetenskapligt arbete kan vara».[1] Kuylenstierna delar icke denna Welinders uppfattning om förarbeten såsom likställda med rättsvetenskapen.[2] Kuylenstierna betonar förarbetenas betydelse för lagtolkningen[3], vilken uppfattning äger intimt samband med hans ovan närmare återgivna synpunkter på lagtolkning överhuvud. Sandström synes intaga en ståndpunkt till förarbetenas betydelse för skattelags tolkning som ligger närmare Kuylenstiernas än Welinders. Till belysande av Sandströms uppfattning må följande citeras:

»Det bör emellertid måhända ytterligare understrykas, att här endast är tal om att anlita förarbetena till att, där så erfordras, klarlägga uttryck och formuleringar i lagtexten, att, med andra ord,

[8] Kuylenstierna, SvJT 1952, s. 137.
[9] Jfr den amerikanska diskussionen se ovan, s. 148.
[1] Welinder, SvJT 1953, s. 88 f. Jfr Welinder, Värderingsregler, s. 11 ff.
[2] Kuylenstierna, SvJT 1952, s. 137.
[3] Kuylenstierna, SvJT 1952, s. 135 ff.

fastslå lagstiftarens mening — om nu detta uttryck skall användas — *sådan densamma kommit till uttryck i lagtexten.*

Att åberopa förarbetena till stöd för ett lagbuds användande i andra fall än som ordalagen angiva, bör, så vitt skattelagarna äro i fråga, vara helt uteslutet. En dylik extensiv lagtolkning måste i detta fall anses icke kunna ifrågakomma redan av hänsyn till rättssäkerhetens intressen.»[4]

Sandström avvisar dock uppfattningen, att förarbetena skulle äga denna betydelse »på grund av något uppkonstruerat godkännande, 'uttryckligt eller tyst', av departementschefen eller utskottet eller riksdagen».[5]

De allmänna synpunkter på tolkningsproblemet, vilka framförts av olika författare och här i korthet refererats, få ett ökat värde för debatten i den mån författarna anknutit dem till konkreta situationer. Vissa av de i det föregående omnämnda författarna ha särskilt i fråga om analogiens tillåtlighet tagit upp några avgöranden av RR.

Det klassiska exemplet är ett av Davidson först uppmärksammat. Frågan gällde tolkning av de realisationsvinstgrundande fången »köp eller byte» i 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt. — KL har alltsedan sin tillkomst i stället innehållit beskrivningen »köp, byte eller därmed jämförligt fång». — Davidson fann den äldre avfattningen jämte en i 8 § nyssnämnda förordning intagen bestämmelse, att såsom inkomst taxerades icke »vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom, som tillfallit säljaren annorledes än genom köp och byte» utgöra ett förbud mot varje analogisk lagtillämpning.[6] Beträffande frågan om teckning av aktier kan betraktas såsom köp eller byte av aktier anförde Davidson: »Det är sålunda icke tillräckligt att hänvisa till, att teck-

[4] Sandström, s. 253. Jfr Bugges uttalande ovan, s. 195 f.

[5] Sandström, s. 252.

[6] Davidson, ET 1915, s. 362.

ning af aktier är ett förvärf, som bör anses vara med köp eller byte likställdt förvärf, ty detta innebär ju en analogisk utvidgning af bestämmelsens räckvidd; utan afgörandet beror på, om förordningens uttryck 'köp eller byte' äfven får anses omfatta 'teckning af aktier'.»[7] För sin del besvarade Davidson frågan nekande.[8] RR intog motsatt ståndpunkt i *RÅ 1914 ref. 109,* och av Palmgrens »Självdeklaration» synes framgå att RR ansett teckning av aktier vara ett med köp likartat förvärv.[9] Eberstein har i samband med behandlingen av realisationsvinst vid tvångsförsäljning beträffande nu föreliggande tolkningsspörsmål rörande teckning av aktier anfört, att utvidgningen kunde sägas vara de lege ferenda sakligt motiverad samt vidare att praxis' utvidgning av köp och byte till att omfatta även därmed jämförligt fång stod i överensstämmelse med ett »naturligt ekonomiskt betraktelsesätt».[1] Ebersteins uttalande ger uttryck för en viss tveksamhet inför RR:s ställningstagande i 1914 års referatmål, och sådan tveksamhet kan även spåras i en uppsats där Sandström kommenterat utgången.[2] Davidsons mening synes emellertid äga mest fog för sig. Där skattelagstiftningen arbetar med vida bestämningar av vad som är inkomst och nyttjar metoden med exemplifiering, ha lagstiftaren och lagstiftningen till rättstillämpningen överlämnat uppgiften att närmare bestämma vad som skall hänföras till inkomst. Däremot är såsom Davidson anmärkt förhållandet ett helt annat i fråga om stadganden av den art som nu behandlas. Godkännes en analog lagtolkning av stadganden av denna art har ett rent ekonomiskt betraktelsesätt anlagts och det ovan citerade departementschefsyttrandet från

---

[7] Davidson, ET 1915, s. 362.

[8] Davidson, ET 1915, s. 362, och ET 1920, s. 296 f.

[9] Palmgren 17, s. 65. Jfr Davidson ET 1915, s. 362 f., och ET 1920, s. 296 f.

[1] Eberstein, Festskrift för Lundstedt, s. 148. Jfr Eberstein, s. 156 f., där Eberstein talar om detta »mera ekonomiska än juridiska betraktelsesätt».

[2] Sandström, s. 257.

år 1927 skulle då kunna uppfattas såsom ett officiellt erkännande av »die wirtschaftliche Betrachtungsweise».

Såsom exempel på fall då praxis satt sig i lagstiftarens ställe har Eberstein[3] angivit det, där RR — före ett år 1946 gjort tillägg till KL (bl. a. punkt 5 av anvisningarna till 21 §) — till skattepliktig intäkt hänfört engångsersättning vid upplåtelse för obegränsad tid av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet.[4] Enligt Eberstein torde formuleringen av stadgandet i 21 § d) KL ha föranlett praxis att i vissa fall beskatta nyssnämnda art av ersättningar.[5] Eberstein finner, att man vid tolkning av 21 § d) KL måste utgå ifrån den till grund för hela vår inkomstskattelagstiftning liggande principen, att endast egentlig inkomst skall beskattas men kapitalförvärv lämnas skattefritt.[6] Det stadgande, varom nu är fråga, är utformat enligt exemplifieringsmetoden och förutsätter för sin tolkning naturligen stöd av principerna för KL, eftersom det här gäller att avgöra om viss intäkt är till sin natur likartad med de i 21 § d) KL uppräknade. Ett ställningstagande som RR:s kan motiveras med en rent civilrättslig tolkning av i 21 § d) KL omnämnda civilrättsliga institut såsom nyttjanderätt och servitut.

Sammanfattas de två här anmärkta fallen kan konstateras att, då fråga varit om tolkning av »köp eller byte», ett, för att använda Ebersteins ord, ekonomiskt i stället för ett juridiskt bedömande tillämpats, samt, då fråga varit om tolkning av 21 § d) KL, ett juridiskt i stället för ett ekonomiskt bedömande kommit till användning. Uppenbart är att något uttalande om metoderna för tolkning av skattelag icke kan byggas på detta begränsade material. Underlag för uttalanden om analog lagtolkning och dess användning på inkomstbeskattningens område förutsätter en genomgång av ett omfattande

[3] Eberstein, Festskrift för Lundstedt, s. 145 ff.

[4] Åtskilliga rättsfall finnas redovisade i ett bihang till prop. 105/1946.

[5] Eberstein, Festskrift för Lundstedt, s. 146.

[6] Eberstein, Festskrift för Lundstedt, s. 146.

material och någon sådan undersökning har icke gjorts för svensk rätts vidkommande.

Den översikt, som ovan lämnats av synpunkter på tolkning av skattelag, torde jämte vad som i övrigt anförts visa, att tillräckligt underlag för närvarande icke finnes för en närmare precisering av de tolkningsmetoder, som för svensk beskattningsrätts vidkommande skulle kunna sägas vara erkända. De olika uppfattningar om tolkning, vilka framförts i svensk diskussion äro allmänt formulerade och ha i regel icke knutits till gängse klassificering av tolkningsmetoder, varför en systematisering icke låter sig genomföra utan risk för att någon framförd mening skulle våldföras. Emellertid skall avslutningsvis ett försök till sammanfattning göras.

Legalitetsprincipens innebörd på straffrättens område har nyligen behandlats av Thornstedt, som sökt utröna vad som i det moderna samhället kan motivera krav på att domstolarna skola ådöma straff blott med stöd av skriven lag och fastställa på vad sätt dessa krav kunna tillmötesgås.[7] Eftersom jämförelse ofta göres mellan straffrätt och beskattningsrätt i fråga om lagtolkning, synas resultaten av Thornstedts undersökning vara av intresse i detta sammanhang. Thornstedt finner, att det väsentligen är kraven på förutsebarhet och frihet från godtycke, vilka motivera, att legalitetsprincipen iakttages. Beträffande kravet på frihet från godtycke innebär detta enligt Thornstedt framför allt, att rättskipningen skall ske objektivt och efter fasta grundsatser, m. a. o. i enlighet med det traditionella juristaxiomet att lika skall behandlas lika.[8] Sistnämnda tes att lika skall behandlas lika har för beskattningsrättens del starkt betonats av bl. a. Eberstein, som vidare hävdat, att den bör gälla även för lagstiftaren på skatteområdet.[9]

[7] Thornstedt, s. 331 ff.

[8] Thornstedt, s. 331.

[9] Eberstein, Kvarlåtenskapsskatten, s. 11. Jfr Herlitz, Svensk frihet, s. 197 f., och Welinder, SvJT 1953, s. 89.

Ingen av de författare, som ovan refererats, har givit uttryck för annan mening i avseende å tolkning av skattelag. Vad angår kravet på förutsebarhet har detta ansetts så väsentligt, att RN tillagts befogenhet att till de skattskyldiga lämna bindande förhandsbesked i fråga om inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. Ett erkännande av analogien som tolkningsmetod — varvid här bortses från den art av »analogi» som departementschefen år 1927 angav i det tidigare återgivna uttalandet — är icke förenligt med kravet på förutsebarhet. Flertalet av dem, vilkas uppfattning om tolkning av skattelag ovan antytts, taga avstånd från en analogiserande tolkning. Å andra sidan finnas företrädare för den meningen, att effektivitet och likformighet i första hand måste tillgodoses därvid kravet på likformig beskattning uppfattats såsom ett postulat för såväl lagstiftning som rättsskipning. Här bryter sig sålunda meningarna. Emellertid kan man såsom bl. a. Welinder anmärkt ej ens säga att, som vår skattelagstiftning samt stora delar av vår ekonomiska lagstiftning nu är utformad, »den längre tillämpar principen att 'lika skall behandlas lika'».[1] Tolkning av skattelag enligt en likformighetsprincip av högre dignitet med betydelse för hela skattelagstiftningen är därför icke längre motiverad av lagstiftningens innehåll. Likformigheten som riktpunkt blir då inget annat än att två identiskt lika situationer vid tillämpningen av ett och samma stadgande skola bedömas lika. Tolkning med hänsyn till en likformighetsprincip med längre gående syftning kan därför numera icke betecknas som teleologisk. Subjektiv lagtolkning leder ej heller till likformig beskattning i annan mening än den nyss anmärkta, starkt begränsade.

Slutligen må med några ord beröras beskattningsrättens förhållande till civilrätten. Svensk skattelagstiftning ger icke uttryck för uppfattningen om beskattningsrättens autonomi.[2] Sandström, som synes vara den ende som uppmärksammat

[1] Welinder, SvJT 1953, s. 89.

[2] Ang. den utländska diskussionen, se ovan, s. 57, 99 och 171.

denna frågeställning i avseende å de materiellträttsliga bestämmelserna i skattelagstiftningen[3], har funnit belägg för angivna förhållande däri »att lagstiftaren, då han nödgats giva en civilrättslig term en annan innebörd i skattelagarna, omsorgsfullt undvikit att ens nyttja den civilrättsliga termen».[4] Underlag för »eine wirtschaftliche Betrachtungsweise» skulle sålunda saknas för svensk beskattningsrätts vidkommande. Intet uttalande av motsatt innebörd har påträffats i svensk doktrin, m. a. o. kravet på effektivitet har tydligen icke ansetts kunna drivas så långt att »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» uppställts som tolkningsregel. Anmärkas må i sammanhanget att beskattning av inkomst från olovlig verksamhet[5] icke ifrågasatts för svensk beskattningsrätts vidkommande. Anledningen härtill torde vara en under bevillningsförordningarnas tid förefintlig bestämmelse om att taxeringsnämnderna icke voro skyldiga att undersöka och pröva behörigheten till närings bedrivande. En bestämmelse av dylik innebörd fanns redan år 1861.[6]

I detta kapitel har lämnats en kort resumé av de allmänna synpunkter, som i svensk diskussion framförts i fråga om tolkning av skattelag. Emellertid ha här i landet liksom i några främmande länder beträffande vissa situationer, vilka i detta arbete sammanförts under beteckningen kringgående av skattelag, förordats särskilda tolkningsmetoder. Följande kapitel innehåller bl. a. en redogörelse för sistnämnda metoder. Framställningen återkommer i Kap. V till lagtolkningsproblemet.

---

[3] Ljungman har i »Om skattefordran och skatterestitution» behandlat åtskilliga problem med anknytning till beskattningsrättens förhållande till civilrätten, men framställningen avser väsentligen det skatterättsliga fordringsförhållandet efter taxeringsstadiet. Så kan även sägas vara fallet beträffande Kuylenstiernas recension av nämnda arbete, FT 1950, s. 19 ff.

[4] Sandström, s. 248 f.

[5] Jfr t. ex. tysk rätt ovan, s. 43 ff.

[6] 14 § instruktion för taxeringsförrättningarna vid de under allmänna bevillningen inbegripna och af taxering beroende afgifters föreslående och fastställande, SFS nr 34/1861.

KAPITEL II

Preliminär avgränsning av vad som enligt svensk rätt förstås med kringgående av skattelag

Såsom framgår av redogörelsen i Avd. I Kap. II har i svensk rätt kringgående av lag icke närmare bestämts till sin innebörd. Det aktuella spörsmålet har framför allt under senare år varit i vad mån en teleologisk lagtolkning skall godkännas och i så fall vad med sådan lagtolkning skall förstås.

På beskattningsrättens område har diskussionen däremot mindre inriktats på det allmänna tolkningsproblemet än på sådana situationer, där fråga varit om s. k. obehörig förmån i beskattningshänseende. Diskussionen kan icke sägas ha medfört något allmänt accepterat resultat. Oklarhet råder i åtskilliga avseenden, och den föregående framställningen av vissa länders beskattningsrätt låter förmoda, att en definitiv lösning på problemet icke kan förväntas. Även om så skulle förhålla sig är det såsom inledningsvis antytts av betydelse, att så mycken klarhet som möjligt vinnes om problemets natur och innebörd. I förevarande kapitel skall en första avgränsning göras av vad som kan betecknas såsom kringgående av skattelag enligt svensk beskattningsrätt.

Vid ett försök att beträffande svensk rätt klarlägga vad som förstås med kringgående av skattelag synes lämpligt att först undersöka innebörden av uttalanden i samband med tilltänkt lagstiftning av allmänt innehåll för att därefter anknyta till svensk doktrin. Denna metod kan sägas vara den traditionella i svensk diskussion.[1] I åtskilliga förarbeten till olika lagstiftningsåtgärder på beskattningens område har i fråga om skilda

[1] Se t. ex. Rosenqvist, s. 2 ff., och Sandström, s. 267 ff.

situationer formuleringen »kringgående av skattelag» eller liknande använts. Ett flertal skatter och speciella bestämmelser riktade mot kringgående behandlas nedan i Avd. III Kap. III, där framställningen återkommer till vad som skall förstås med kringgående av skattelag i speciella situationer.

Det första uttalande av principiellt intresse, som vid en undersökning efter dessa linjer står till buds, är 1928 års bolagsskatteberednings i dess hittills icke genomförda förslag till en ny 76 § i KL.

Beredningen har under rubriken »Allmän rättsregel» givit följande karaktäristik av sitt förslag:

»Slutligen framlägges förslag om införande i kommunalskattelagen (76 §) av uttrycklig föreskrift, att åtgärder vilkas beskaffenhet från beskattningssynpunkt äger betydelse, skola bedömas efter sin verkliga innebörd och icke efter den benämning, som gives dem. Denna rättsgrundsats har i anvisningarna närmare exemplifierats i syfte att klarlägga dess tillämpning. Det är beredningens förhoppning, att genom vederbörligt beaktande av denna regel behovet av lappningar å lagstiftningen för tätande av luckor skall minska. Erfarenheten giver vid handen, att dylika lappningar ofta nog äro svåra att anpassa efter luckorna; de bliva lätteligen för trånga eller för vida och förfela därigenom sitt syfte.»[1a]

Förslaget till 76 § KL löd:

»Finnes uppenbart, att åtgärd, vars beskaffenhet från beskattningssynpunkt äger betydelse, till sin verkliga innebörd är av annan beskaffenhet än som uppgivits, skall beskattningsfrågans bedömande ske med hänsyn till åtgärdens verkliga innebörd.»[2]

Till den förordade 76 § fogades följande anvisning:

»Den omständigheten, att en åtgärd, exempelvis en utbetalning, i beskattningsavseende skall bedömas olika efter som åtgärden finnes hava den ena eller den andra innebörden, medför stundom en frestelse för den skattskyldige att giva åtgärden en med dess verkliga inne-

[1a] SOU 1931: 40, s. 61 f.

[2] SOU 1931: 40, s. 9.

börd icke överensstämmande beteckning i avsikt att dymedelst bereda sig eller annan lindring i beskattningen. Det inträffar exempelvis, att vad som av ett aktiebolag angives vara avlöning eller annan ersättning och avdrages såsom driftkostnad befinnes rätteligen böra anses såsom utdelning. Det inträffar även, att näringsidkare såsom driftkostnad under missvisande rubrik avdrager förlust, som rätteligen är att hänföra till kapitalförlust, eller utgift, som rätteligen icke vidkommer hans företag. Det förekommer ock, att den oriktiga beteckningen av en åtgärd kan vara av beskaffenhet att åstadkomma obehörig skärpning av beskattningen, såsom då egendom, som uppgives hava förvärvats genom köp och som kort efter förvärvet sålts för högre pris än den erlagda köpeskillingen, finnes hava åtkommits genom fång, som rätteligen bort i huvudsak anses såsom gåva. I fall, då oriktighet av här ifrågavarande beskaffenhet uppdagas av taxeringsmyndigheten, bör rättelse vidtagas i enlighet med grundsatsen att i all lag skall aktas vad hans uppsåt var, som lagen gjorde. De svårigheter, som kunna vara förbundna med tydandet av åtgärders verkliga innebörd, böra emellertid föranleda till varsamhet vid handhavandet av här ifrågavarande prövning. Paragrafens ordalag innefatta en maning till taxeringsmyndigheten att ändra allenast då det vid noggrann prövning framgår, att grundad anledning därtill föreligger.

I sådana fall, där det finnes uppenbart, att avlöning eller annan dylik betalning, som av aktiebolag lämnas till någon, som direkt eller indirekt har andel i bolaget, eller sådan persons anhörig eller eljest någon, som står honom nära, har karaktär av utdelning av vinst å andelen, må bolaget icke göra avdrag för utbetalningen, till den del den har sådan karaktär, även för den händelse det utbetalda icke i mottagarens hand kan bedömas såsom utdelning av den anledning, att mottagaren icke själv är delägare i bolaget. Såsom omständigheter, som böra tagas i betraktande vid övervägandet, huruvida utbetalning, som här avses, skall för bolagets del anses såsom utdelning, må nämnas, att utbetalningen är betydande i förhållande till bolagets intäkt, att mottagaren eller anhörig till honom eller annan, som står honom nära, har ett förhållandevis betydande intresse i bolaget och att av mottagaren åt bolaget förrättat arbete icke står i rimligt förhållande till betalningen.»[3]

[3] SOU 1931: 40, s. 20 f.

Som motivering för de i första stycket av förslaget till anvisningar lämnade exemplen åberopande utredningen[4] följande rättsfall, vilka avse:

RÅ 1926 ref. 5	Gåva (ej köp med hänsyn till villkoren)
1928 not. 1007	förtäckt utdelning (ej arvode)
1928 not. 1023	förtäckt utdelning (ej arvode)
1930 not. 107	förtäckt utdelning (ej arvode)
1930 not. 149	förtäckt utdelning (ej pension)
1930 not. 150—1	förtäckt utdelning (ej lön)
1930 not. 754	förtäckt utdelning (ej styrelsearvode)
1930 not. 1114	förtäckt utdelning (ej styrelsearvode)

Vad angår de förordade anvisningarnas andra stycke framhöll bolagsskatteberedningen:

»Den där behandlade frågan gäller, huruvida i något fall utbetalning från aktiebolag må bedömas såsom utdelning, oavsett att mottagaren icke är delägare i bolaget. Med den gjorda utläggningen avses att visa, att, för åstadkommande av närmast möjliga överensstämmelse mellan vidtagen åtgärds syfte och dess behandling i beskattningsavseende, det stundom icke kan undvikas, att bedömandet av en åtgärd, som berör olika skattskyldiga, icke sker på samma sätt gentemot varje av dem. Såsom av anvisningarna framgår är i dylika fall varsamhet alldeles särskilt påkallad.»[5]

Såsom även framgår av beredningens nedan återgivna[6] uttalande i fråga om utformningen av förutsättningarna för skattskyldighet till ersättningsskatt intog beredningen den ståndpunkten, att den lämpligaste metoden var »upptagande i lagstiftningen av en allmänt hållen regel i ämnet, som det överlåtes åt beskattningsmyndigheternas goda omdöme att tillämpa, varjämte genom uppräknande i anvisningarna av

[4] SOU 1931: 40, s. 380. Några av de angivna rättsfallen äro behandlade nedan i detta kap.

[5] SOU 1931: 40, s. 381 f.

[6] Se nedan Avd. III Kap. III, Ersättningsskatt.

vissa redan påträffade fall ledning lämnas för tillämpningen».[7] På grundval av dylika överväganden föreslog beredningen förenämnda stadgande i 76 § KL, »enligt vilket, om det finnes uppenbart, att åtgärd, vars beskaffenhet från beskattningssynpunkt äger betydelse, till sin verkliga innebörd är av annan beskaffenhet än som uppgivits, beskattningsfrågans bedömande skall ske med hänsyn till åtgärdens verkliga innebörd».[8]

De angivna rättsfallen och beredningens förklaring av förslaget säga i och för sig icke mycket, och beredningen har icke därigenom pekat på annat än att parternas rubricering av en rättshandling icke är avgörande för handlingens rättsliga bedömande. Huruvida beredningen med åtgärds »verkliga innebörd» åsyftat dess rättsliga innebörd eller dess ekonomiska innebörd med tillämpning av något slag av »wirtschaftliche Betrachtungsweise» framgår icke av den ovan återgivna motiveringen. Detta spörsmål kan endast besvaras efter en undersökning av de konkreta problem, vilka beredningen antytt genom hänvisningen till nyss anmärkta rättsfall. En sådan undersökning göres nedan.[9]

Fråga är emellertid om icke följande utdrag av motiven kan anses innebära någonting annat och mera än vad som ansetts kunna utläsas av ovan återgivna delar av motiven. Beredningen anförde:

»En prövning av en åtgärds rätta innebörd kan ofta nog bliva svår att rätt åstadkomma. Denna omständighet bör ej anses innefatta ett avgörande skäl mot stadgandet i fråga utan blott utgöra en anledning till varsamhet vid prövningens handhavande. Även å skattelagstiftningens område gälla de gamla domarreglerna, 'att domare akte i all lag, vad hans uppsåt var som lagen gjorde, annars varder hon missbrukad och vändes till ett annat sinne, än hans mening var som lagen gjorde', samt att 'den gör emot lagen, som gör emot lagens me-

[7] SOU 1931: 40, s. 381. Jfr Wheatcroft, Avd. II Kap. III, Storbritannien.
[8] SOU 1931: 40, s. 381.
[9] Se bl. a. nedan detta kap. under Förtäckt utdelning.

ning, ändock han synes göra som orden lyda i lagen'. Vad som åsyftas med det föreslagna stadgandet och därtill hörande anvisningar är icke så mycket att fastslå förefintligheten av den rättsgrundsats, som kommit till uttryck i dessa åldriga tänkespråk — sådant vore säkerligen obehövligt — utan fastmera att giva såväl de skattskyldiga som dem, vilka handhava taxeringsarbetet, en otvetydig erinran om grundsatsens giltighet. Att verkställa bedömandet av de reella förhållandenas betydelse ur beskattningssynpunkt torde för övrigt i regel icke erbjuda större svårigheter än dem, som möta vid de värdesättningar av olika slag, vilka vid taxeringsarbetet förekomma.»[1]

För att få ett svar på den uppställda frågan skall till en början återgivas hur remissinstanserna uppfattade förslaget.

KR fann för sin del införandet av den föreslagna bestämmelsen lämpligt och tillstyrkte förslaget. Något uttalande gjordes icke om de problem, som med förslaget avsågos att lösas. Emellertid synes av en ledamots särskilda yttrande kunna dragas vissa slutsatser om vilka synpunkter KR haft under diskussion vid ärendets behandling. I det särskilda yttrandet upptogs allenast förtäckt utdelning[2], särskilt i avseende å lön åt huvudaktieägaren-direktören, varvid framhölls att det var synnerligen vanskligt för en beskattningsmyndighet att bestämma skäligheten av den av direktören betingade ersättningen för utfört arbete. Även några andra remissmyndigheter uppfattade förslaget såsom riktat mot förtäckt utdelning och liknande åtgärder.[3] Den förordade bestämmelsen skulle enligt en länsstyrelses mening lämna möjlighet att kraftigare än för det dåvarande komma till rätta med tredskande skattskyldiga eller skattskyldiga, som under en eller annan form sökte undgå beskattning.[4]

[1] SOU 1931: 40, s. 381.

[2] Som motivering anfördes: »Förmodligen skulle paragrafen i praktiken oftast komma att tillämpas på sådana fall, som åsyftas med det såsom första exempel angivna, enligt vilket aktiebolag såsom driftkostnad avdrager belopp, som rätteligen bör anses såsom utdelning.»

[3] Överståthållarämbetet och länsstyrelsen i Malmöhus län.

[4] Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län. Länsstyrelsen i Västmanlands

I andra uttalanden åter togs det förordade stadgandet upp till bedömning ur andra synpunkter och hävdades dess betydelse för tolkning av skattelag. En länsstyrelse framhöll att, därest stadgandet skulle komma i verksam tillämpning, skattelagstiftningen i övrigt icke i så hög grad som dittills skulle behöva inriktas på att täppa luckor i författningarna.[5] Denna tankegång uttrycktes vidare så att bestämmelsen var väl ägnad att förebygga skatteförfattningarnas missbrukande i syfte att obehörigen undandraga skatt.[6] Slutligen må nämnas att näringslivets organisationer ansågo bestämmelsen obehövlig i den mån densamma endast avsåge att inskärpa den gamla domarregeln, att »domaren akte i alla lag vad hans uppsåt var som lagen gjorde».[7]

Sammanfattningsvis kan konstateras att förslaget uppfattades såsom dels en uppmaning till taxeringsmyndigheterna att noga pröva vidtagna åtgärders innebörd, dels en anvisning om tolkning av skattelag. Av intresse i sammanhanget är att erinra om att Arnholm, som uppfattar kringgående av lag som ett lagtolkningsproblem, för att belysa problemets innebörd citerat domarregeln: »Den gör emot lagen, som gör emot lagens mening» etc.[8] Anmärkta två spörsmål höllos emellertid icke av beredningen klart isär, och så kan ej heller alltid sägas ha skett i den fortsatta debatten, som särskilt under senare år varit mycket livlig.

Såsom ett belysande exempel härpå kan erinras om vad 1933 års bevillningsutskott anfört i sitt betänkande nr 40 i anledning av väckt motion om inkomsttaxering vid bort-

---

län fann att en dylik bestämmelse skulle betaga dem, som så skulle önska, möjlighet att låta en illegitim åtgärd framstå såsom medgiven.

[5] Länsstyrelsen i Södermanlands län. Samma synpunkt framförd jämväl av länsstyrelsen i Värmlands län. Jfr yttrandet av Östergötlands och Södermanlands handelskammare.

[6] Länsstyrelsen i Jönköpings län.

[7] Sveriges Industriförbunds m. fl. yttrande.

[8] Arnholm, s. 248.

skänkande av avverkningsrätt.[9] Utskottet framhöll bl. a., »att vid den praktiska tillämpningen av skattelagarna icke sällan påträffades fall, då den skattskyldige vidtagit åtgärder, vilka beträffande beskattningen måste givas en annan innebörd än som av den skattskyldige uppgivits», samt:

»Resultatet av sådana åtgöranden blir ofta, att den skattskyldige icke påföres den skatt, som han bort enligt lagstiftningens syfte. Uppenbarligen är det i fråga om tolkningen av skattelagarna av särskild betydelse, att dylika försök till kringgående av lagstiftningens syfte förhindras. Nämnda förhållande har uppmärksammats av 1928 års bolagsskatteberedning. I sitt den 18 december 1931 avgivna betänkande (s. 380 ff.) har bolagsskatteberedningen erinrat om flera möjligheter att vidtaga åtgärder att kringgå lagstiftningens bokstav. — — —

Såsom av det anförda framgår hava beskattningsmyndigheterna i åtskilliga fall, då skattskyldiga genom skentransaktioner av olika slag sökt att kringgå skattelagarna, vid tillämpningen bedömt dessa åtgöranden efter deras verkliga innebörd.»[1]

Med kringgående av skattelag synes utskottet i första hand ha avsett spörsmålet om tolkning av rättshandlingar, särskilt felaktigt rubricerade rättshandlingar och skenrättshandlingar.[2] I sammanhanget talar utskottet emellertid också om kringgående av lagstiftningens syfte samt om tolkning av skattelag och har därigenom samtidigt riktat uppmärksamheten på själva lagtolkningsproblemet. Utskottets uttalanden äro oklara på grund av sammanblandningen av de artskilda frågorna.[3]

---

[9] Detta skatteproblem behandlas nedan, Avd. III Kap. IV.

[1] Bev. 40/1933, s. 9 f.

[2] Utskottets formulering »skentransaktioner av olika slag» är så allmänt hållen, att därav icke torde kunna slutas, att utskottet åsyftat ett speciellt skatterättsligt skenrättshandlingsbegrepp. Ang. skenrättshandlingar, se vidare nedan i detta kap.

[3] Welinder har i ett i målet *RÅ 1953 ref. 10* ingivet utlåtande uttalat rörande bev. 40/1933: »Av detta utlåtande kan man emellertid ej utläsa mer än att hänsyn vid taxeringen ej skall tas till att en transaktion givits en annan benämning, än som motsvarar dess verkliga innebörd, eller eljest

I direktiven för 1953 års skatteflyktskommitté[4] omnämnas Lundin-transaktionerna[5] såsom utnyttjande av kryphål i skattereglerna samt anföres såsom exempel på skatteflyktsåtgärder försäljning av aktier i familjebolag med vinstmedel till skattesubjekt, som icke äro skattskyldiga för utdelning. Därjämte ifrågasättes under hänvisning till *RÅ 1953 ref. 10*, »huruvida det är tillrådligt att längre lita till att i praxis skatteflyktsåtgärder av olika slag, som bygger på utnyttjandet av kryphål i lagstiftningen, erhåller det bedömande lagstiftaren avsett». Som uppgift för kommittén angives bl. a.:

»Emellertid kan ifrågasättas huruvida det icke vore mer ändamålsenligt med ett mer allmänt hållet stadgande om hur skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder skall bedömas. Vid utredningsarbetet torde denna fråga jämväl böra prövas och därvid mot bakgrunden även av skatteflyktsåtgärder av delvis annat slag än de här tidigare omnämnda. Det ligger i sakens natur, att ett dylikt mer allmänt hållet stadgande bör så utformas att i möjligaste mån otrygghet i tillämpningen undvikes och att stadgandet i fråga icke blir tillämpligt å rent affärsmässiga transaktioner, vilka icke har något samband med undandragande av skatt.»

Innebörden av ett dylikt stadgande om hur skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder skola bedömas har i tilläggsdirektiv[6] angivits såsom en »utvidgning av det skattemässiga inkomstbegreppet». Sammanställningen »skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder» i den citerade delen av direktiven framstår såsom anmärkningsvärd i beaktande av att skatteflyktsåtgärder i direktiven betecknats såsom utnyttjande av kryp-

---

var rent fingerad.» Sandström har starkt kritiserat utskottets uttalanden, Sandström, s. 268. Hedborg har omnämnt dessa men icke dragit några bestämda slutsatser, SvSkT 1951, s. 24.

[4] Protokoll över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 30 juni 1953.

[5] Ang. dessa se vidare nedan, s. 282 ff.

[6] Protokoll över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 25 september 1953.

hål eller luckor i skattelagstiftningen. Såvida icke med skentransaktion förstås annat än skenrättshandling, måste direktiven uppfattas såsom uttryck för den uppfattningen, att skenrättshandling i rättspraxis på inkomstbeskattningens område har bedömts på sådant sätt, att skattelindring därigenom uppstått dvs. att skenrättshandling i sagda praxis icke uppfattats såsom en dylik handling utan såsom en rättshandling med reellt innehåll. Måhända menas med skentransaktion en reell åtgärd, vilken vidtagits i syfte att kringgå skattelag. Intressant är vidare att det tillämnade stadgandet karaktäriserats såsom en utvidgning av inkomstbegreppet, vilken karaktäristik stöder vad nu sagts om att med skentransaktion i sammanhanget skulle förstås en reell åtgärd. Måhända har direktivens författare låtit sig förledas till denna oklarhet av det myckna talet om »skentransaktioner» under senare år. Emellertid torde direktivens ordalydelse icke böra pressas.

Denna inledande översikt kan lämpligen avslutas med att återgiva ett av 1950 års skattelagssakkunniga framlagt förslag till ny TF, vari förordades bl. a. följande stadgande rörande vad allmän självdeklaration skall upptaga (17 § 2 mom. de sakkunnigas förslag till ny TF):

»Intäkt eller tillgång må icke utelämnas på grund av att åtgärd eller anordning vidtagits i syfte att kringgå skatteförfattningarnas föreskrifter, den deklarationsskyldige obetaget att beträffande sådan intäkt eller tillgång framställa yrkande, vartill han anser sig äga fog.

Vad i första stycket sägs skall äga motsvarande tillämpning beträffande avdrag för omkostnad vid inkomstberäkning eller skuld vid förmögenhetsberäkning.»[7]

Något försök till närmare bestämning av kringgående har icke gjorts i de sakkunnigas betänkande.[8] Förslaget har hittills icke föranlett några lagstiftningsåtgärder.[9] 1953 års skatte-

[7] SOU 1954: 24, s. 16.

[8] SOU 1954: 24, s. 177.

[9] 1955 års taxeringssakkunniga ha ej upptagit något förslag av detta innehåll.

flyktskommitté avstyrkte förslaget i denna del dock utan att uttala annan mening om kringgående av skattelag än att »i vad mån det föreligger ett kringgående av skatteförfattningarna är — — — ytterst en bedömningsfråga».[1]

Den lämnade redogörelsen visar att de synpunkter, vilka framkommit i officiella sammanhang, äro så disparata att de icke kunna återföras till någon bestämd grunduppfattning. Anledning finnes emellertid att återkomma till dessa synpunkter i den följande framställningen.

Översikten av utländsk rätt och beskattningsrätt uppvisar åtskilliga teorier om vad som kan förstås med kringgående av lag särskilt kringgående av skattelag. De svenska författarna ha endast undantagsvis sökt ställa problemet för svensk beskattningsrätt i belysning av utländsk rätt och doktrin.[2] I det följande skall ett sådant försök göras.

Ljungman hävdar — såsom framgått av föregående kapitel — legalitetsprincipen vid skattelags tolkning men framhåller, att denna princip visst icke utesluter effektiv kamp mot uppenbart illojala företeelser.[3] Till utveckling av denna sin uppfattning uttalar Ljungman:

»Den i Reichsabgabenordnung § 5 återgivna tanken, att civilrättsliga transaktioner skola i skattehänseende bedömas icke efter den yttre form, som valts, utan efter det rättsliga och ekonomiska resultat, som faktiskt ernås, torde i stort sett kunna anses tillhöra även gällande svensk rätt. Såsom en tillämpning av denna princip får man betrakta föreskriften i AGF 37 §, innebärande att gåva i skatterättslig mening skall anses föreligga, så snart ett avtal — trots rubriceringen köp, byte etc. — till sin reella innebörd har karaktär av gåva. I sista hand måste vid skattelagens tolkning ankomma på vederbörande myndighets juridiska omdöme att avgöra, huruvida i det en-

[1] 1953 års skatteflyktskommittés skrivelse den 7 december 1954 till chefen för finansdepartementet.

[2] Ljungman och Sandström synas vara de enda som anknutit till utländsk rätt.

[3] Ljungman, s. 22.

skilda fallet föreligger ett fullt tillåtet utnyttjande av en lucka i skattelagen eller ett illojalt kringgående av det syfte, som med hjälp av motiv etc. kan utläsas ur själva skattelagens ordalydelse.»[4]

I första meningen av citatet har Ljungman fäst uppmärksamheten vid en av tankegångarna bakom 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung, vilket stadgande dock uttrycker en väsentligen annan grunduppfattning.[5] Med den starka begränsning, som emellertid ligger i Ljungmans uttalande, kan jämförelsen med 37 § 1 mom. AGF icke sägas vara oberättigad. Vad härefter angår Ljungmans ställningstagande till kringgående av skattelag framgår klart av citatet, att han uppfattar spörsmålet såsom ett lagtolkningsproblem. Av formuleringen torde vidare kunna slutas att hans uppfattning nära överensstämmer med Wackernagels.[6] Ett specifikt för skatterätten utformat kringgåendebegrepp synes sålunda vara Ljungman främmande.

För att skentransaktion i skatterättslig mening skall anses föreligga erfordras enligt Welinder, att transaktionen antingen är rent fingerad och alltså civilrättsligt sett rena nulliteten eller i varje fall erhållit en beteckning, som ej motsvarar dess rättsliga innebörd. Welinder hävdar vidare, att all rättssäkerhet skulle gå förlorad, om skattemyndigheterna på egen hand sökte ändra beskattningsreglerna i fall, där man ansåg dessa giva oriktigt resultat, samt tillägger:

»Att enbart syfte att ernå en skattelindring skulle göra en transaktion till en skentransaktion är så mycket mera orimligt som beskattningens nuvarande höjd gör att man vid ett stort antal affärstransaktioner brukar överväga, hur man skall kunna ge dessa den ur beskattningssynpunkt mest gynnsamma formen. Häri ligger givetvis i och för sig intet illojalt.»

---

[4] Ljungman, s. 22 f.
[5] Se ovan, s. 66 f.
[6] Se ovan, s. 117.

Enligt Welinder är det riksdagens uppgift att komplettera beskattningsreglerna, där dessa medföra resultat som strida mot principen om en likformig beskattning.[7]

Bratt är en av de få som i den skatterättsliga debatten anknutit till det allmänna spörsmålet kringgående av lag. Denne författare håller begreppsmässigt i sär skenrättshandlingar och »åtgärder för ernående av obehörig skattevinst» samt avvisar bestämt ett skenrättshandlingsbegrepp för beskattningsrättens del, vilket skulle avvika från det civilrättsliga.[8] I anslutning därtill och till frågan om förtäckt utdelning uttalar Bratt i en artikel år 1950:

»Alltefter omständigheterna i det speciella fallet har man att ta ställning till frågan, huruvida det föreligger dissimulation — man jämföre sinsemellan uttrycken förtäckt utdelning och förtäckt transaktion, för att nu göra en direkt översättning från den tyska beteckningen — eller ett förfarande *in fraudem legis*, dvs. ett sådant förfarande som innebär att skattelagen, eller dess anda, åsidosättes genom en åtgärd eller kombination av åtgärder, som normalt icke skulle använts för att ernå den rättsliga effekten.»[9]

Vad Bratt anför rörande in fraudem legis agere tyder närmast på att han därmed åsyftar ett allmänt lagtolkningsproblem, dock att Bratts betoning av att åtgärden icke är att anse som normal för att ernå den rättsliga effekten innebär en icke oväsentlig begränsning. Vidare har Bratt gjort ett uttalande, som ökar tveksamheten inför vad han förstår med in fraudem legis agere. Efter att ha ansett sig kunna konstatera att förfaranden, som enbart syfta till ernående av obehörig skattevinst, i praxis ansetts åtkomliga utan att en sådan bestämmelse som den av bolagsskatteberedningen föreslagna behövt införas i KL, anför Bratt nämligen att intet är att säga

[7] Vad här citerats och återgivits är Welinders uttalanden i ett utlåtande ingivet i målet *RÅ 1953 ref. 10*.

[8] Bratt, SvSkT 1950, s. 23 f.

[9] Bratt, SvSkT 1950, s. 23 f.

därom förutsatt att i varje särskilt fall omständigheter föreligga, som klart ådagalägga ett syfte av antydd art.[1] Huruvida Bratt anser sist anmärkta situationer falla under in fraudem legis agere framgår icke klart av hans framställning. Ej heller har Bratt närmare angivit vad han förstår med »obehörig skattevinst». Möjligt är att Bratt skiljer mellan in fraudem legis agere på beskattningsrättens område och åtgärder med enbart syfte att ernå obehörig skattelindring. Beträffande sistnämnda åtgärder uppställer Bratt förutsättningen, att åtgärden enbart skall syfta till obehörig skattevinst, dvs. föreligger jämväl ett annat syfte med åtgärden kan beskattning ej ske. Genom detta krav och det ytterligare kravet, att avsikten skall vara inriktad på »obehörig» skattelindring, har Bratts bestämning gjorts mycket snäv.[2]

Sandström förstår med skentransaktion på beskattningsområdet en sådan transaktion, som civilrättsligt är fullt bindande och giltig samt följaktligen i full utsträckning medför de enligt civilrätten med dylika transaktioner förenade rättsverkningarna, men som vid ett bedömande ur skatterättslig synpunkt frånkännes de skatterättsliga verkningar, som eljest äro med dylika transaktioner förenade.[3] Efter redogörelse för viss utländsk beskattningsrätt, kritik av bl. a. 1933 års bevillningsutskotts bet. nr 40 samt genomgång av vissa avgöranden av RR gör Sandström ett försök att närmare bestämma begreppet skatterättslig skentransaktion. Sandström framlägger denna definition:

»Härmed förstås det fall, då en person, som närmast avsett att företaga en viss handling, i dess ställe och i syfte att därmed vinna skattelindring företager en handling av annan civilrättslig karaktär, som om densamma godtoges skulle leda till skattelindring, men vil-

[1] Bratt, SvSkT 1950, s. 24.

[2] Jfr motsvarande krav t. ex. i tysk, s. 87 f., schweizisk, s. 113, kanadensisk, s. 140, och nordamerikansk rätt, s. 159 ff.

[3] Sandström, s. 262.

ken senare handling i sak är identisk med eller i vart fall innefattar den avsedda handlingen.

Endast i dessa fall borde alltså möjlighet föreligga att bortse från den föreliggande handlingens yttre beteckning samt att i stället anordna beskattningen med hänsyn till den bakomliggande, verkligen avsedda handlingen; — — —.»[4]

Detta skatterättsliga skentransaktionsbegrepp är — med Beckers sätt att se[5] — en regel för tolkning av skattelag men kan också uppfattas såsom »eine besondere Rechtsfigur». Sandströms definition innesluter följande rekvisit: syfte att vinna skattelättnad, skattelindring därest den vidtagna handlingen godkännes i beskattningshänseende, samt att den vidtagna handlingen skall i sak vara identisk med eller i vart fall innefatta den handling, som den skattskyldige närmast avsett att företaga. De två första rekvisiten ha sin motsvarighet i tyska och schweiziska bestämningar av »Steuerumgehung».[6]

Det tredje rekvisitet är till sin innebörd svårare att gripa. Att en rättshandling i sak är identisk med en annan torde i detta sammanhang böra förstås så, att rättshandlingen icke från civilrättslig synpunkt är identisk med den andra men att rättshandlingen bedömd ur skatterättslig synvinkel är identisk med den andra. Den frågan reser sig då: vad är inom beskattningsrätten identitet mellan rättshandlingar? Som konkret exempel på dylik identitet anför Sandström förtäckt utdelning i form av lön. Såsom i det följande kommer att visas erfordras icke för en materiellt riktig beskattning av förtäckt utdelning ett speciellt skatterättsligt kringgåendebegrepp. Oavsett hur därmed förhåller sig torde med den skatterättsliga identiteten förstås, att två rättshandlingar för den eller de handlande ha, med bortseende från skattesynpunkter, samma ekonomiska effekt. »Die wirtschaftliche Betrachtungsweise» skall med andra ord anläggas. Denna tolkning vinner stöd i

[4] Sandström, s. 272.

[5] Se ovan, s. 84.

[6] Se ovan, s. 87 ff. och 113.

Sandströms angivande av de s. k. barnreverserna såsom exempel på rättshandlingar, som innefatta de av de skattskyldiga ursprungligen avsedda men sträcka sig längre än dessa. Genom äktenskapsskillnad eller genom ändring av företagsform vunnen skattelindring finner Sandström icke vara av den art, att beskattning kan ske som om åtgärderna icke vidtagits. Skälet för denna uppfattning synes närmast vara, att de civilrättsliga konsekvenserna av åtgärderna äro väsentliga för de handlande. Även uppställandet av det tredje rekvisitet torde därför kunna sägas vara influerat av tysk och schweizisk rätt.[7] Den av Sandström förordade metoden för beskattning erinrar vidare om »die Methode der Umdeutung».

Bland de författare, som använda beteckningen skatterättslig skentransaktion, kan ytterligare nämnas Hedborg. Denne författare har t. ex. beträffande det fall, att en jordbrukare skänker delar av sin djurbesättning till en son att av denne användas i sitt nystartade jordbruk eller då han bortskänker en avverkningsrätt i syfte att tillföra mottagaren en förmögenhetstillgång, uttalat:

»Att man i dessa fall måste vara uppmärksam i avseende å spörsmålet, huruvida en skentransaktion föreligger eller ej, är en annan sak. Har gåvan tillkommit i syfte att kringgå beskattningsreglerna, respekteras den ej ur skattesynpunkt.»[8]

I annat sammanhang har Hedborg uttryckligen förklarat, att han med skentransaktion avser »åtgärder för ernående av obehörig skattevinst».[9] Till närmare utveckling av sin uppfattning anför Hedborg:

»Min mening är då — för att återföra diskussionen till gåvotransaktionerna — att därest av omständigheterna i samband med gåvan eller av *därefter* inträffade händelser framgår, att hela gåvotransak-

[7] Jfr ovan, s. 91 och 111.
[8] Hedborg, SvSkT 1949, s. 272.
[9] Hedborg, SvSkT 1951, s. 24.

tionens syfte, eller i allt fall dess väsentligaste syfte, varit att uppnå en obehörig skattevinst, då brytes de av mig i det föregående uppställda reglerna om skattefrihet vid vissa fall av gåva. Då bör icke en snäv bokstavstolkning få öppna luckor i lagen, då bör — så långt grunden för gällande bestämmelser framstår klar och otvetydig, och, det tillägges gärna, när transaktionens verkliga innebörd är *fullt* uppenbar — ett materiellt tillfredsställande beskattningsresultat söka uppnås.»[1]

Hedborg uttalar vidare en förmodan, att det var just ett sådant resonemang, som låg bakom 1933 års bevillningsutskotts betänkande nr 40 och som praxis i de där direkt avhandlade spörsmålen sedermera följt.

Vad sist citerats ger närmast vid handen, att Hedborg uppfattar spörsmålet som ett lagtolkningsproblem trots valet av beteckning. Förutsättning för en extensiv tolkning skulle vara dels att ett väsentligt syfte med handlingens vidtagande är att uppnå obehörig skattevinst och dels att grunden för gällande bestämmelser skall framstå klar och otvetydig. Till skillnad från Bratt uppställer Hedborg sålunda icke som villkor, att syftet att vinna skattelättnad skall vara den uteslutande anledningen till handlingens vidtagande. Däremot inför Hedborg ett annat krav nämligen i fråga om grunden för gällande bestämmelser i det aktuella fallet. Det är vanskligt att med stöd av Hedborgs kortfattade formulering söka precisera sistnämnda krav. Med grunden för en rättsregel på inkomstbeskattningsrättens område torde förstås lagstiftarens rättspolitiska ställningstagande.[2] Med hänsyn till inkomstbegreppets oklarhet, den vanligen föreliggande svårigheten att ur lagtexten sluta sig till grunden för ett visst stadgande ävensom förarbetenas mången gång ur systematisk synpunkt mindre tillfredsställande motiveringar är uppgiften att fastställa huruvida grunden för ett visst stadgande kan sägas vara klar och otvetydig merendels synnerligen svårlöst. Såsom framgår av

[1] Hedborg, SvSkT 1951, s. 24.

[2] Jfr ovan Avd. III Kap. I.

Avd. III. Kap. I åberopar RR mera sällan i sina utslag grunden för ett anfört stadgande, och detta har också skett inom ett relativt begränsat område av skattelagstiftningen.[3] Det ifrågavarande av Hedborg uppställda kravet innebär å andra sidan ett tillgodoseende av rättssäkerheten i det att »obehörig skattevinst» genom sagda krav mycket starkt begränsats till sin innebörd.

Sterner[4] och Rosenqvist[5] uppfatta skenrättshandling rent civilrättsligt. Dessa författare hysa även samma uppfattning i fråga om betydelsen av skattskyldigs syfte att vinna skattelättnad med vidtagen åtgärd. Om en i civilrättsligt hänseende oklanderlig form valts i stället för en annan lika möjlig ehuru för vederbörande ur skattesynpunkt ogynnsammare, utgör denna omständighet enligt Sterner icke i och för sig tillräcklig anledning att beteckna den förra såsom ett skenavtal eller en simulerad rättshandling. Till detta uttalande fogar Sterner följande: »Att i valet mellan två utvägar välja den fördelaktigaste bör hellre anses vara förestavat av klokhet än av uppsåt att vilseleda myndigheterna om det rätta förhållandet.[6]» Till vissa utslag av RR, i vilka s. k. barnreverser[7] trots sin civilrättsliga giltighet underkänts i beskattningshänseende, har Sterner knutit några reflexioner, vilka förtjäna särskild uppmärksamhet. Sterner finner, att RR:s utslag föranletts av en önskan att undvika de otillfredsställande praktiska konsekvenserna, som en motsatt utgång skulle fått.[8] Man kan, anför han

[3] Se ovan, s. 223.

[4] Sterner, SvSkT 1951, s. 42 och 311.

[5] Rosenqvist, s. 1 och 26.

[6] Sterner, SvSkT 1951, s. 42. Jfr Rosenqvist, s. 26.

[7] Framställningen återkommer till dessa skatteproblem nedan i Avd. III Kap. IV.

[8] Sterner, SvSkT 1951, s. 311, där han vidare anfört: »Man ville m. a. o. med hänsyn till kravet på rättvisa och likformighet i beskattningen icke tillåta att vissa skattskyldiga — i en särskilt gynnsam position eller med särskild skicklighet eller fördomsfrihet — skulle kunna bereda sig fördelar på andra mindre väl lottade skattskyldigas bekostnad.»

vidare, naturligtvis diskutera lämpligheten och rättmätigheten av RR:s ståndpunkt, samt tillägger:

»Det kan anmärkas, att man icke bör åsidosätta gällande rättsgrundsatser bara därför att de i det särskilda fallet medföra otillfredsställande konsekvenser, att möjligheten till ett sådant åsidosättande är ett alltför farligt vapen att sätta i händerna på beskattningsmyndigheterna och att förebyggande av sådana fall därför bör ske genom lagstiftning och icke genom rättsskipning. En sak står emellertid fast. Ser man frågan från den utgångspunkten att skattskyldig icke alltför lätt bör kunna bereda sig skattelindring på andras bekostnad voro skälen för Regeringsrättens ställningstagande i de föreliggande fallen onekligen starka.»[9]

Sterner kan här sägas anknyta till den av Ljungman angivna problemställningen: ett fullt tillåtet utnyttjande av en lucka i skattelagen eller ett illojalt kringgående av skattelagens syfte. Lösningen ankommer enligt Sterner och Rosenqvist[1] på lagstiftaren.

Innan ett försök göres att närmare avgränsa det problem, som inom svensk beskattningsrätt skall göras till föremål för undersökning, skall det terminologiska spörsmålet något beröras. I den svenska debatten ha olika beteckningar använts, av vilka »skatterättslig skentransaktion» och »skatteflyktsåtgärd» äro de flitigast brukade. Utan att i detta sammanhang taga ställning till den skatterättsliga behandlingen av skentransaktioner i civilrättslig mening bör dock beteckningen skatterättslig skentransaktion avvisas såsom olämplig. Redogörelsen för utländsk beskattningsrätt visar, att bedömningen av skenrättshandlingar genomgående ansetts vara ett spörsmål av begränsad omfattning och av annan art än vad som förstås med »Steuerumgehung» i Tyskland[2] och Schweiz[3] samt »avoid-

[9] Sterner, SvSkT 1951, s. 311.
[1] Rosenqvist, s. 26.
[2] Se s. 82.
[3] Se s. 108.

ance» i de anglosaxiska länderna[4]. Från nordisk rätt kan erinras om Castréns[5] och Rekolas[6] uppfattning av skenrättshandlingar. Flertalet av de svenska författare, vilkas åsikter i korthet återgivits i det föregående, håller i sär skenrättshandling i civilrättslig mening och den avvägning mellan rättssäkerhet och beskattningens effektivitet, som utmärker de konfliktsituationer, vilka främst tilldragit sig intresset. Även om den skatterättsliga bedömningen av skenrättshandlingar skulle i något eller några hänseenden avvika från det civilrättsliga betraktelsesättet, är det systematiskt oriktigt och ägnat att skapa oklarhet att nyttja ett skatterättsligt begrepp, som utöver det anförda skulle omfatta frågor av helt annan natur såsom bl. a. rena lagtolkningsspörsmål.[7]

Vad angår beteckningen »skatteflyktsåtgärd» bör denna förbehållas vissa bestämda handlingar såsom förändring av medborgarskap och utflyttning från ett land samt därmed jämförliga åtgärder. I tysk rätt upprätthålles denna terminologi.[8] Vissa fullständiga dubbelbeskattningsavtal, som Sverige ingått med andra länder, rubriceras såsom avtal för undvikande av dubbelbeskattning och förhindrande av skatteflykt.[9] Dessa avtal definiera icke vad som skall förstås med skatteflykt, men de innehålla liksom flertalet andra dylika avtal bestämmelser om samverkan mellan taxeringsmyndigheterna m. m. i syfte att inkomst från de båda avtalsslutande länderna icke skall undgå beskattning (»för att förebygga bedrägeri eller för att tillämpa givna föreskrifter till förebyggande av skatteflykt»[1]). Därmed avses bl. a. att skattskyldigs bristande fullgörande av sin uppgiftsskyldighet icke skall för-

[4] Se s. 128 och 149.

[5] Se s. 192.

[6] Se s. 193.

[7] Denna uppfattning hysa bl. a. Bratt, Rosenqvist, Sandström, Sterner och Welinder, se ovan.

[8] Se s. 81 f.

[9] Se t. ex. avtalen med Storbritannien och Sydafrika.

[1] Cit. från avtalet med Storbritannien.

anleda skattelättnad. Å andra sidan förekomma bestämmelser i dubbelbeskattningsavtalen, vilka åsyfta justering av inkomstfördelningen mellan t. ex. företag i samma koncern. Vad här anförts leder till att beteckningen skatteflyktsåtgärd måste anses otjänlig.[2] 1953 års skatteflyktskommittés namnval torde icke jäva det sagda.

Bratt har föreslagit benämningen »åtgärder för ernående av obehörig skattevinst».[3] Sandström avvisar densamma såsom alltför ohanterlig.[4] Vidare torde kunna sägas att den täcker ett alltför stort område. Adjektivet »obehörig» leder också lätt tanken till moraliska värderingar, vilket gör beteckningen alltför färgad.

Önskvärt vore att finna en fullständigt neutral benämning. Svensk rätt uppvisar emellertid icke någon lämplig sådan. För detta arbete har kringgående av skattelag valts som titel. Denna beteckning har i vart fall den fördelen att den lämnar frågan öppen huruvida spörsmålet huvudsakligen utgör ett lagtolkningsproblem eller ett problem om tolkning av rättshandlingar eller ett särskilt skatterättsligt institut.

De två huvudlinjerna i debatten om vad som skall förstås med kringgående av skattelag ha i sammanställningen av uttalanden i utredningar och betänkanden m. m. ävensom i redogörelsen för skilda författares åsikter avsiktligt understrukits. En inledande analys av det problemkomplex det här gäller måste nämligen taga sikte på såväl tolkning av lag som tolkning av rättshandlingar. Denna uppspaltning är i viss mån konstlad, men äger den fördelen ur undersökningssynpunkt, att vissa spörsmål kunna avskiljas från huvudproblemet. I syfte att erhålla en preliminär avgränsning skola följande frågor först upptagas till behandling: det skatterättsliga bedömandet av felaktigt rubricerade rättshandlingar samt

[2] Jfr Sandström, s. 262.

[3] Bratt, SvSkT 1950, s. 23.

[4] Sandström, s. 262.

skenrättshandlingar. Denna framställningsmetod har, där så befunnits möjligt, använts i redogörelserna för utländsk beskattningsrätt och vunnit stöd av de i de skilda länderna härskande meningsriktningarna.

Det låter sig icke göra att fullständigt genomgå rättspraxis i fråga om felaktigt rubricerade rättshandlingar och skenrättshandlingar. Ledning vid urvalet av de konkreta situationer, som böra ägnas uppmärksamhet, lämna bl. a. bolagsskatteberedningens ovan återgivna uttalanden angående blandade fång, framför allt gåva och köp. Ett särskilt skäl för att taga upp gåva och köp utgör vidare stadgandet därom i AGF. Förarbetena till detta skänka också en mycket god belysning åt problemet blandade fång. En annan konkret situation, som bl. a. bolagsskatteberedningen särskilt uppmärksammat, är förtäckt utdelning, vilken företeelse även skall behandlas i det följande. Därjämte skola vissa klara fall av skenrättshandlingar beröras. Slutligen skall något belysas hur bulvanförhållanden bedömas i beskattningshänseende. Till sistnämnda spörsmål ävensom övriga här angivna återkommer framställningen i Avd. III Kap. V.

Huvuduppgiften för dessa undersökningar är att — åtminstone preliminärt — söka klarlägga i vad mån antydda situationer kunna erhålla ett skatterättsligt bedömande, som kan anses vara i överensstämmelse med skattelagstiftningens principer, med stöd av allmänna regler om tolkning av rättshandlingar eller om någon speciellt skatterättslig metod måste anlitas för att ernå ett dylikt resultat.

Efter denna genomgång göres ett försök till avgränsning av begreppet kringgående av skattelag.

Blandat fång. Gåva och köp

De kommitterade, vilkas år 1910 avgivna betänkande med förslag till förordning om arvsskatt och skatt för gåva lades till grund för 1914 års lagstiftning i ämnet, hade bl. a. i upp-

drag att föreslå bestämmelser syftande till att förhindra att genom gåva förmögenhet undandrogs arvsbeskattning.[5] I sin diskussion därutinnan berörde de kommitterade vissa tekniska brister i då gällande Stplf av år 1908. Enligt sistnämnda förordning beskattades gåva av lös egendom endast, då avhandling upprättats om gåvan.[6] De kommitterade anmärkte bl. a., att en utväg att undgå stämpel för gåva av lös egendom låg ganska nära till hands, och anförde i anslutning därtill:

»Gåvan kan nämligen göras genom en avhandling, som har form av köp, byte eller lega, men i verkligheten, på grund av förhållandet mellan de åt ömse sidor lämnade vederlag, icke är annat än gåva. — — — För att förhindra att genom fingerat köp, byte, lega eller annat sådant avtal gåvoskatten kringgås, hava kommitterade föreslagit en bestämmelse, vars ordalydelse med en mindre avvikelse är hämtad från konkurslagens 36 § 1 mom. och som innebär, att, därest av missförhållandet mellan de å ömse sidor utfästa villkor är uppenbart, att avtalet huvudsakligen har egenskap av gåva, skattskyldighet inträder såsom för gåva.»[7]

Till grund för bestämmelsen i 35 § 1914 års AGF, vilken oförändrad upptogs från kommittéförslaget, får anses ligga — förutom lämpligheten av att fästa myndigheternas uppmärksamhet på felaktigt rubricerade eller fingerade rättshandlingar — den ofta förekommande svårigheten att tillförlitligt bestämma värdet av de å ömse sidor utfästa prestationerna.[8] Uppslag till en bestämmelse av denna innebörd och utform-

[5] Bet. 1910, s. 32.

[6] Beskattning av gåva av lös egendom, om vilken gåvohandling upprättats, hade föreslagits i Bet. 1893, s. 86, varest endast konstaterades att skatt på gåva kunde uttagas »för så vidt gåfvan erhåller skriftlig form». Stadgande därom upptogs i 1894 års Stplf. Se vidare bl. a. Wiksell, s. 102. Sådan lagstiftningen var utformad var Wiksells beteckning av bortskänkande av tillgångar inter vivos utan skriftlig handling såsom defraudation av skatt felaktig, Wiksell, s. 116. Jfr Bet. 1910, s. 66 f. — Formuleringen av 34 § 1914 års AGF har sin förklaring i dessa äldre förhållanden.

[7] Bet. 1910, s. 67.

[8] Jfr SOU 1939: 18, s. 143.

ning synas de kommitterade närmast ha fått från en vid 1910 års riksdag väckt motion rörande kumulation av gåva och arv.[9]

36 § 1 mom. 1862 års konkurslag innehöll regler om återvinning av gåva till konkursbo och motsvaras av 28 § 1921 års konkurslag.[1] Den mindre avvikelse från formuleringen i 36 § 1 mom. 1862 års konkurslag, som företogs vid redigeringen av den i 35 § 1914 års AGF upptagna bestämmelsen, bestod däri, att »skönjas kan» ersattes med orden »är uppenbart». Den valda formuleringen medförde en begränsning av stadgandets tillämpningsområde. Det visade sig nämligen i många fall vara svårt att påvisa att så stort missförhållande mellan de utfästa prestationerna förelåg, att avtalet måste anses huvudsakligen ha egenskap av gåva. Detta förhållande underströks också från domstolshåll. Sålunda lämnades följande

---

[9] Motionen i första kammaren nr 47, vari hemställdes om införande av ett stadgande rörande sammanläggning i beskattningshänseende av arv och gåva. I motionens författningsförslag ingick bl. a. följande såsom ett sista led: »Samma lag vare, där köp, byte eller annat sådant avtal veterligen skett och av missförhållandet mellan de å ömse sidor utfästade villkor antagas kan, att avtalet huvudsakligen har egenskap av gåva.»

[1] Bestämmelsen hade i oförändrad form upptagits i 1862 års lag från Bet. 1859, s. 9. Till statsrådsprotokollet anfördes, att med föreskrifterna i 36 § åsyftades ett korrektiv, till förmån för konkursmassan, emot försök av gäldenären att gynna en eller annan borgenär på de övrigas bekostnad och att under falskt sken av köp, gåva m. m., undandraga borgenärerna tillgångar. Någon detaljmotivering för 36 § 1 mom. 1862 års konkurslag lämnades icke i förarbetena. I Bet. 1859, s. 75, anfördes blott, att de flesta av detaljbestämmelserna i 36 § själva antydde sin grund. Emellertid förekom ett liknande förslag till stadgande i Bet. 1854, vari det led, som här är av intresse, givits följande formulering, s. 16: »genom gåva, eller annan handling, som till sin följd med gåva lika är». Ej heller i sistnämnda betänkande lämnades någon specialmotivering. Enligt Olivecrona, s. 23, tjänade fransk och preussisk konkurslagstiftning som förebild vid utarbetandet av den år 1862 antagna konkurslagen. Landtmanson, s. 26, upplyser rörande återvinningsreglerna i den preussiska konkurslagen av år 1855, att bl. a. »benefika dispositioner, särdeles gåva, avsägelse av arv eller testamente, samt sådana onerösa, vilka genom missförhållandet mellan prestation och motprestation huvudsakligen hava karaktären av benefika» kunde förklaras ogiltiga.

två exempel därpå i en inom Svea Hovrätts advokatfiskalskontor den 24 september 1937 upprättad promemoria.

En far säljer sin till 110 000 kr. taxeringsvärderade fastighet till sin son för 80 000 kr., därvid köpeskillingen gäldas på det sätt, att köparen till ett vart av sina fyra syskon överlämnar en köpeskillingsrevers å 20 000 kr. Skyldighet att erlägga gåvoskatt för de erhållna reverserna föreligger förvisso. Men köparen själv, som uppenbarligen genom att priset satts till 80 000 kr., erhållit en gåva till minst samma värde som syskonen, anses däremot icke skyldig att gälda gåvoskatt. Missförhållandet mellan fastighetens taxeringsvärde 110 000 kr., å ena sidan, och köpeskillingen, 80 000 kr., å andra sidan, anses icke vara så stort, att avtalet kan anses huvudsakligen hava egenskap av gåva.

En person, 70 år gammal, ägare till aktiemajoriteten i ett familjebolag, där aktierna antagas äga ett värde av 1 000 kr. stycket, försäljer 500 aktier för 370 000 kr. till ett vart av sina fyra barn. Köpeskillingen gäldas på det sätt att å 200 000 kr. lämnas revers och återstoden tillgodoräknas köparen på grund av att säljaren förbehållit sig avkastningen av aktierna under sin livstid. Kapitalvärdet av avkomsträtten utgör 170 000 kr. Skillnaden mellan de å ömse sidor utfästa prestationerna 130 000 kr. eller omkring 25 procent av de överlåtna aktiernas värde torde icke kunna anses vara av sådan storlek att endast därav kan anses uppenbart, att avtalet huvudsakligen har egenskap av gåva.

I realiteten innebär försäljningen, att säljaren till sina barn överlämnar 1 200 000 kr. av sin förmögenhet, därav 520 000 kr. utan varje spår av vederlag. Detta kommer klart till synes om säljaren avlider kort efter försäljningen. I bouppteckningen efter honom kommer väl berörda fordringar hos barnen å 800 000 kr. att upptagas bland tillgångarna men hade försäljningen icke ägt rum hade aktiernas värde 2 000 000 kr. kommit att upptagas som tillgång i boet.

I promemorian uttalades i anslutning till ovan återgivna exempel, att vid avgörande av frågan, huruvida gåva skulle anses föreligga, hänsyn borde få tagas till jämväl andra omständigheter än missförhållandet mellan de å ömse sidor utfästa prestationerna. Uttalandet är knapphändigt, men med

detsamma torde ha avsetts att en genom andra omständigheter än bristande ekvivalens mellan prestationerna ådagalagd gåvoavsikt borde medföra beskattning vid blandade rättshandlingar. Författaren till promemorian har varit alltför bunden av stadgandets ordalydelse och bortsett från det primära, gåvoavsikten.

1938 års arvsskattekommitté utgick vid behandlingen av 35 § 1914 års AGF från att en rättshandling enligt allmänna rättsgrundsatser är att bedöma efter vad den i realiteten är, icke efter den beteckning kontrahenterna givit densamma.[2] Med denna utgångspunkt framhöll kommittén, att ett avtal, som rubricerats såsom gåva men i själva verket utgjorde köp, borde behandlas såsom oneröst och icke underkastas gåvobeskattning[3], men å andra sidan borde ett avtal, som betecknades såsom köp, men i realiteten var gåva behandlas såsom benefikt. Utanför det sedermera i 37 § 1 mom. AGF intagna stadgandets tillämplighetsområde skulle enligt kommitténs mening ett sådant avtal falla, som, fastän det betecknades såsom oneröst, i själva verket i sin helhet var benefikt och där fördenskull avtalets rubricerande såsom oneröst endast var ett sken. 37 § 1 mom. AGF tager med andra ord icke sikte på andra skenrättshandlingar än sådana som ingå i blandade rättshandlingar.

35 § 1914 års AGF innebar en modifikation av nyssnämnda allmänna sats att parternas rubricering av en rättshandling icke är avgörande för dess rättsliga bedömande. Arvsskattekommittén föreslog, i syfte att med skatt i vidare mån än tidigare kunnat ske träffa partiella gåvor, den nu gällande lydelsen av 37 § 1 mom. AGF, innebärande ett övergivande av huvudsaklighetsprincipen och därigenom möjliggörande en exaktare beskattning. Stadgandet sådant detsamma formulerats ligger i linje med gåvoskattens allmänna syfte. Vad angår

---

[2] SOU 1939: 18, s. 142 ff.

[3] Jfr *NJA 1918 s. 320.*

bestämmelsens innehåll i övrigt — att beskattning skall inträda vid en objektivt konstaterbar (uppenbar) disproportion mellan prestationerna — synes detsamma icke innebära annat än ett fastställande av att enbart objektiva kriterier kunna vara tillfyllest såsom bevisning för att en transaktion delvis utgör gåva. Orden »*är uppenbart*» giva emellertid bestämmelsen ett självständigt berättigande i det att graden av disproportion fixerats för att beskattning på här ifrågavarande grunder skall ske. Det kan nämnas, att länsstyrelsen i Kristianstads län i sitt remissyttrande över kommitténs förslag i denna del uttalade ett önskemål, att uttrycket »är uppenbart» måtte utbytas mot ordet »framgår». I detta sammanhang må även erinras om att länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län avstyrkte kommitténs ändringsförslag under framhållande, att dittills »huvudsakligen gåva ansetts kunna konstateras vid fastighetsköp, när priset understigit hälften av taxeringsvärdet» samt att med den nya lydelsen varje köp under taxeringsvärdet kunde ifrågasättas delvis vara gåva och inbjuda till tvist därom. Dessa yttranden återgåvos icke i propositionen med förslag till AGF.[4]

Rörande förarbetena till 37 § 1 mom. AGF må slutligen blott tilläggas att arvsskattekommittén — förmodligen i anslutning till ovannämnda, inom Svea Hovrätts advokatfiskalskontor upprättade promemoria och däri anförda exempel — framhöll, att av allmänna rättsregler följde att, där annan omständighet än en bristande motsvarighet mellan de å ömse sidor utfästa prestationerna angav, att ett avtal delvis hade karaktären av gåva, skatt för övervärdet skulle utgå. Såsom exempel på det sist anförda nämndes[5] att, därest en fader till sin son säljer en till 20 000 kr. värderad fastighet för 18 000 kr. samtidigt som han skänker sina övriga barn 2 000 kr. var, köpet bör anses innefatta en gåva till sonen å 2 000 kr. för

[4] Varken i prop. 69/1941 eller i bev. 21/1941 i anledning av samma prop. berördes 37 § 1 mom. i förslaget till AGF.

[5] SOU 1939: 18, s. 143.

vilket belopp gåvoskatt skall utgå. Eberstein[6] uttalar, att detta exempel synes inbjuda till en tolkning i den riktningen, att en differens på t. ex. tio procent icke synes vara av den storleksgrad, att den i och för sig kan anses peka på gåva.

37 § 1 mom. AGF gäller enligt 1 § Kvarlf. jämväl i fråga om skatt vid gåva enligt sistnämnda förordning.

Någon motsvarighet till regeln i AGF eller dess föregångare finnes icke i inkomstskatteförfattningarna, men på grund av att sagda regler giva uttryck för en allmän rättsgrundsats[7] ha de påverkat rättspraxis på inkomstbeskattningens område. Emellertid bör närmare undersökas huruvida praxis under tiden fram till ikraftträdandet av AGF kände sig bunden av huvudsaklighetsprincipen i 35 § 1914 års AGF. Överlåtelse av jordbruksfastighet från föräldrar till barn tager ofta formen av en blandad rättshandling. Åtskilliga rättsfall angående den rättsliga innebörden av dylik överlåtelse finnas. Det första synes vara *RÅ 1923 ref. 35*[8] avseende en sons förvärv enligt upprättat köpekontrakt av sina föräldrars fastighet med skyldighet för sonen att utgiva vissa förmåner till föräldrarna under deras livstid. Med hänsyn till förmånernas ringa värde fann RR (majoriteten), att avtalet huvudsakligen haft egenskap av gåva. Denna linje i rättspraxis fullföljdes i bl. a. *RÅ 1926 ref. 5 I* och *1936 ref. 11*.[9] Huvudsaklighetsprincipen har övergivits i några fall, där utredning förelegat om att fånget till viss bestämd kvotdel haft karaktär av gåva, t. ex. *RÅ 1938 not. 827* (avtalet rubricerat som köp, vederlag till tre

[6] Eberstein AGF, s. 141. Beskattning har skett för partiell gåva, då vederlaget utgjort ca en sjättedel *NJA 1937 s. 199*, tre fjärdedelar *NJA 1939 s. 60* samt två tredjedelar *NJA 1939 s. 294*. Beskattning har ej skett då vederlaget uppgått till drygt fyra femtedelar *NJA 1940 s. 661*. Vissa av dessa rättsfall behandlade av Bratt, SvSkT 1950, s. 310.

[7] Eberstein, s. 162 f.

[8] Hänvisningarna under rubriken i RÅ sakna intresse i detta sammanhang.

[9] Se vidare t. ex. *RÅ 1938 not. 305 och 627*.

fjärdedelar) och *RÅ 1943 ref. 9* (vederlag till en tredjedel).[1] Sistnämnda mål gällde — till skillnad från övriga här nämnda — köp av lös egendom till underpris. Förefintlig gåvoavsikt hos givaren kan emellertid föranleda, att fånget ändock huvudsakligen ansetts ha egenskap av gåva oaktat mottagaren varit skyldig att lämna vederlag, som uppgår till större delen av tillgångens värde, *RÅ 1939 not. 199* (avtalet rubricerat som gåva, vederlag till tre fjärdedelar).[2] Rättspraxis på inkomstbeskattningens område synes sålunda under giltighetstiden för 1914 års AGF väsentligen ha följt bestämmelsen i sagda förordning, därvid denna bestämmelse icke uppfattats såsom ett hinder att beakta förekommande gåvoavsikt.

Vad angår tiden efter AGF:s ikraftträdande den 1 januari 1942 har ett flertal mål prövats av RR. Därjämte har RN haft att taga ställning till blandade fång. Jämförelse bör även göras med av HD avgjorda tvister om blandat köp och gåva vid tillämpning av Stplf.

Under förarbetena till AGF framhölls — såsom ovan återgivits — att utanför det tillämnade stadgandet i 37 § 1 mom. skulle falla ett såsom oneröst betecknat men i sin helhet benefikt avtal. En riktig tolkning av ett dylikt avtal ansågs följa av allmänna regler. I rättspraxis har denna uppfattning godkänts vid inkomstbeskattningen, *RÅ 1947 ref. 47*. I fall där avtalet betecknats såsom benefikt men i sin helhet ansetts vara oneröst har rubriceringen icke tillmätts betydelse, *RÅ 1952 not. 708* jfr dock *NJA 1952 s. 344*.

Överlåtelse av fastighet med villkor, att mottagaren skall övertaga betalningsansvaret för intecknad gäld, kan, beroende

[1] Jfr *NJA 1937 s. 199* samt *1939 s. 60 och 294*. Det formella betraktelsesätt, som kommit till uttryck i ovan refererade promemoria ha de högsta instanserna ej godkänt. Bratt har funnit *RÅ 1943 ref. 9* innebära ett kullkastande av den regel för rättstillämpningen som kommit till uttryck i bl. a. *RÅ 1923 ref. 35* och *1926 ref. 5 I*, SvSkT 1950, s. 310. Med den här företrädda uppfattningen om grunden för 35 § 1914 års AGF synes det icke vara fallet.

[2] Jfr SOU 1939: 18, s. 143, och Eberstein, AGF, s. 141, och ovan.

på omständigheterna i det enskilda fallet, vara att anse såsom enbart gåva, enbart köp eller som blandat köp och gåva. Följande olika situationer kunna uppstå, därvid förutsättes att fastighets taxeringsvärde utgör skäligt saluvärde: den intecknade gälden understiger, är lika med eller överstiger taxeringsvärdet. Under angiven förutsättning utgör överlåtelsen i det sistnämnda fallet köp oaktat överlåtelsen rubricerats som gåva, *RÅ 1950 ref. 33 II.*[3] Även i det fall att den övertagna gälden är lika med taxeringsvärdet föreligger köp.[4] Spörsmålet om blandat fång uppstår däremot i det först nämnda fallet. HD har i flera mål rörande lagfartsstämpel följt huvudsaklighetsprincipen och funnit gåva vara för handen med följande motivering *NJA 1948 s. 81 I—V:*

»Ifrågavarande fång har i överlåtelsehandlingen angivits vara gåva. Av villkoren för överlåtelsen och vad i övrigt förekommit framgår icke annat än att fånget huvudsakligen haft den innebörd handlingen sålunda angiver.»[5]

Bratt anser genom sistnämnda utslag klart fastslaget, att beträffande lagfartsstämpel i det avseende varom här är fråga samma regler icke skola gälla som beträffande gåvoskatt.[6]

RN:s ordförande har till utveckling av sin mening i ett mål om förhandsbesked rörande överlåtelse av fastighet genom en såsom gåvobrev betecknad handling med skyldighet för mottagaren att övertaga betalningsansvaret för intecknad gäld, taxeringsvärde 572 500 kr. och intecknad gäld 309 350 kr. (RN:s meddelande 5/1954, p. 2), hävdat, att någon uppdelning av gåvofången i en gåvodel och en genom köp förvärvad del *icke* skall ske och att denna ståndpunkt icke lärer kunna

---

[3] Jfr ett uttalande av RN:s ordförande, RN:s meddelande 5/1954 p. 2, samt *NJA 1952 s. 344.*

[4] Jfr Rosenqvist, s. 19, samt *RÅ 1950 ref. 37.*

[5] I målen hade upplysning ej lämnats om fastigheternas saluvärden utan endast om taxeringsvärdena.

[6] Bratt, SvSkT 1950, s. 311.

vederläggas genom hänvisning till 37 § 1 mom. AGF, samt tillagt:

»Detta stadgande berör det motsatta fallet, nämligen att ett avtal betecknats som köp eller annat oneröst fång men i själva verket delvis har karaktär av gåva. Att lagstiftaren beträffande dylika fall, i syfte att förebygga skatteflyktstransaktioner, föreskrivit en uppdelning av fånget, såvitt angår gåvoskatt, lärer icke kunna i och för sig föranleda att en liknande uppdelning skall göras av gåvofången, såvitt angår inkomstskatt.»

Författaren till det citerade uttalandet synes uppfatta 37 § 1 mom. AGF som en specialregel riktad mot kringgående av gåvoskatten. Såsom framgår av den i det föregående återgivna motiveringen för stadgandet, har detta däremot ansetts utgöra ett uttryck för en allmän rättsgrundsats.[7] Regeln i 37 § 1 mom. AGF innebär allenast, att disproportion mellan motprestationerna i och för sig, då utredning icke föreligger om det primära förhållandet — gåvoavsikten — utgör kriterium på gåva samt att gåvobeskattning skall ske då disproportionen är uppenbar. RN:s ordförande finner huvudsaklighetsprincipen[8] böra följas på inkomstbeskattningens område beträffande överlåtelse av fastighet med villkor om övertagande av betalningsansvaret för intecknad gäld, därvid det huvudsakliga syftet med överlåtelsen och övriga omständigheter skola beaktas. Med andra omständigheter torde icke förstås att fastighets saluvärde är väsentligt högre än dess taxeringsvärde, enär RN:s ordförande anser fastslaget i praxis att taxeringsvärdet är avgörande för det skatterättsliga bedömandet. Föreligger icke upplysning om syftet eller andra omständigheter av betydelse för bedömande av överlåtelsens karaktär, leder emellertid huvudsaklighetsprincipen till den schematiska regel lagstiftaren velat bryta genom att uttryckligen rekommen-

[7] Jfr vidare Schlegels och Wackernagels invändningar mot att betrakta blandat köp och gåva som fråga om »Steuerumgehung» ovan, s. 104.

[8] Jfr Bratt, SvSkT 1951, s. 179.

dera ett mer nyanserat bedömande efter den i 37 § 1 mom. AGF angivna linjen. I konkurslagen stadgas dock alltjämt huvudsaklighetsprincipen vid blandat fång.

Där utredning om syftet med överlåtelsen icke föreligger utgör disproportionen mellan motprestationerna en viktig omständighet. Vid överlåtelse av fastighet är tveksamt, vilket värde som skall tjäna till utgångspunkt för bedömandet i det fall taxeringsvärdet och saluvärdet ej överensstämma. För gåvobeskattningens del finner Eberstein bedömandet av ett avtals gåvoegenskap kräva en reell värdesättning, varvid taxeringsvärdet måste träda tillbaka för det verkliga saluvärdet.[9] RR har intagit en annan ståndpunkt i *RÅ 1950 ref. 33 II*, rörande överlåtelse från fader till omyndig son. Av utslaget i sistnämnda mål återgives följande:

»Av handlingarna i målet framgår, att taxeringsvärdet av ifrågavarande båda fastigheter, då Magnus Wistrand genom en den 10 april 1945 såsom gåvobrev betecknad handling överlät desamma å Folke Wistrand, utgjort 150 000 kr. samt att enligt bestämmelse i överlåtelsehandlingen Folke Wistrand skulle vara betalningsskyldig för inteckningar i fastigheterna med förmånsrättsläge intill 158 000 kr.

Enär enligt gällande beskattningsbestämmelser värdet av gåva av fast egendom skall uppskattas med ledning av egendomens taxeringsvärde, kan förty nyssnämnda överlåtelse — oavsett att densamma av Magnus Wistrand betecknats såsom gåva och att vid tiden för dess företagande underhandlingar må hava pågått om fastighetens försäljning för 175 000 kr. — icke i beskattningshänseende anses hava utgjort gåva. I sådant hänseende måste överlåtelsen fastmera betraktas som ett köp, därvid köpeskillingen bestämts till 158 000 kr.

När Folke Wistrand därefter försålde fastigheterna för 175 000 kr. — — —.»

RR har sålunda stannat för ett mera schematiskt bedömande. Denna ståndpunkt har vidare kommit till uttryck i

[9] Eberstein, AGF, s. 140 not. 4, där hänvisning gjorts till *NJA 1942 s. 173*. Samma mening Bratt, SvSkT 1950, s. 309. Jfr *NJA 1952 s. 344*.

ett av *RR den 9 december 1953 meddelat utslag* i mål angående förhandsbesked.[1] Huruvida RR:s bedömande föranletts av en önskan att motverka gåvor mellan anhöriga vidtagna i syfte att undgå realisationsvinstbeskattningen eller att utforma en »tumregel» för taxeringsmyndigheterna låter sig icke avgöra. Lundevall har beträffande förevarande spörsmål uttalat: »Ett avtal som betecknas såsom gåva, utgör i verkligheten köp eller tvärtom. I sådana och andra fall, där missbruk av den allmänna rättens gestaltningsformer uppdagats, har i praxis åtgärden i beskattningshänseende bedömts efter sin verkliga innebörd.»[2] Tankegången utvecklas icke närmare men av Lundevalls uttalanden i övrigt synes kunna slutas, att han icke med ordvalet åsyftat vad som enligt 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung förstås med missbruk av civilrättens institut.[3]

Den verkställda undersökningen ger vid handen att 37 § 1 mom. AGF icke ger uttryck för ett betraktelsesätt, som skulle kunna sägas vara speciellt skatterättsligt. RR:s ståndpunkt i *RÅ 1950 ref. 33 II* liksom den av RN:s ordförande uttalade meningen, som ovan i korthet återgivits, innebär icke ett avsteg i principiellt hänseende från den grunduppfattning som uppbär stadgandet i AGF, utan är att uppfatta såsom ett av praktiska hänsyn förestavat mera schematiskt bedömande.[4]

Svensk beskattningsrätt företräder sålunda i avseende å blandat köp och gåva en uppfattning, som har sin rot i ett allmänt vedertaget juridiskt betraktelsesätt och som även vunnit hävd i åtskilliga utländska beskattningssystem.[5]

---

[1] RN:s meddelande 5/1954 p. 2. Två R:råd synas ha haft annan mening.

[2] Lundevall, s. 118.

[3] Lundevall talar i sammanhanget även om avdrag under missvisande rubrik, s. 118. Ang. 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung se ovan Avd II Kap. I.

[4] Jfr Davidson, ET 1914, s. 19 ff.

[5] Se ovan dansk, s. 179, norsk, s. 197, och tysk beskattningsrätt, s. 64.

Förtäckt utdelning

Svensk lagstiftning innehåller icke någon allmän bestämmelse om vad som är att förstå med förtäckt utdelning och hur sådan utdelning skall bedömas i inkomstskattehänseende.[6] I Sverige liksom i Tyskland och Schweiz[7] har begreppet utformats i rättspraxis. Olika åsikter ha i utländsk rätt framförts om grunden för den inkomstskatterättsliga bedömningen av förtäckt utdelning. Särskild lagstiftning förekommer i Finland, och stadgandet om förtäckt utdelning uppfattas av Rekola såsom uttryck för en allmän rättsprincip.[8] I detta sammanhang må härutöver allenast erinras om vad några schweiziska författare anfört. Schlegel har funnit att en materiellt riktig beskattning följer av civilrättsliga regler, Blumenstein uppfattar förtäckt utdelning såsom kringgående av skattelag i den mån särskilda författningsbestämmelser icke finnas, och Wackernagel anger förtäckt utdelning såsom exempel på »Steuerumgehung», vilken i allmänhet får sin rätta bedömning med utgångspunkt från vad som skatterättsligt är att förstå med aktiebolags nettovinst.[9] Bosshardt uppställer som förutsättning för förtäckt utdelning bl. a. ett subjektivt rekvisit, dock av annat slag än »die Absicht der Steuerumgehung».[1] Pestalozzi—Henggeler angiver rent objektiva rekvisit i sin definition av förtäckt utdelning.[2] Har någon av dessa meningsriktningar vunnit erkännande för svensk beskattningsrätts vidkommande eller vilar svensk rättspraxis på en annan upp-

---

[6] Övergångsbestämmelserna till 1951 års lagstiftning om familjebolagens kedjebeskattning ävensom 5 och 7 §§ KF om fondskatt behandla endast förtäckt utdelning i form av utköp till underpris. Någon principdiskussion rörande innebörden av begreppet förtäckt utdelning föregick inte dessa lagstiftningsåtgärder.

[7] Se ovan, s. 64 ff. och 122 ff.

[8] Se ovan, s. 186 f.

[9] Se vidare ovan, s. 124.

[1] Se ovan, s. 124.

[2] Se ovan, s. 123.

fattning? För att besvara denna fråga skall till en början i korthet redogöras för hur förtäckt vinstutdelning uppfattas på civilrättens område.

I 73 § 1 mom. ABL angives den gräns, som icke får överskridas vid utdelning till aktieägare. Huvudregeln är att annat ej får utbetalas till aktieägare än den vinst, som förefinnes enligt fastställd balansräkning för sista räkenskapsåret, i den mån vinsten ej skall avsättas till reservfond eller skuldregleringsfond. Åsidosättes denna bestämmelse inträder bl. a. återbäringsskyldighet. Vad angår tolkningen av regeln om utbetalningsförbud har Danielsson funnit att genom HD:s domar i fallen *NJA 1951 s. 6 I och II* fastslagits, att utbetalningsförbudet är att anse såsom tvingande i tredje mans intresse i vidare mån än som omedelbart följer av reglerna om det bundna egna kapitalet.[3] Med stöd av utgången i dessa mål har Danielsson givit regeln om utbetalningsförbud en sträng tolkning.[4] Anledning saknas emellertid att här stanna vid detta tolkningsspörsmål i olika konkreta situationer. Om sålunda gränsen mellan lovlig och olovlig vinstutdelning uppdragits är därmed intet annat sagt om förtäckt vinstutdelning än att denna jämte beslutad vinstutdelning tillhopa icke får överstiga vinsten enligt senast fastställda balansräkning efter vederbörliga fondavsättningar.[5] Något förbud mot förtäckt vinstutdelning finnes därutöver icke. Den omständigheten att en vinstutdelning är förtäckt innebär i och för sig, såsom bl. a. Rodhe anfört, icke att den är olovlig.[6] — Motsvarande gäller beträffande ekonomiska föreningar.[7] I det följande behandlas

---

[3] Danielsson, s. 573.

[4] Danielsson, s. 575 ff. Jfr Nials utlåtande i målet *NJA 1951 s. 6 I.*

[5] *NJA 1951 s. 6 II* och Danielssons kommentar, s. 574 ff.

[6] Rodhe, s. 81. Se även Danielsson, s. 575. Beträffande äldre rätt se Nial, Studier, s. 101.

[7] Jfr Nials utlåtande i målet *NJA 1948 s. 651.*

förtäckt utdelning från såväl aktiebolag som ekonomiska föreningar utan åtskillnad.

Aktiebolagsrättsligt förstås med förtäckt utdelning »åtgärder, vilka icke redovisas som vinstutdelning men i realiteten innebär sådan».[8] Såsom konkreta exempel kunna nämnas dispositioner såsom, förutom gåva[9], helt eller delvis vederlagsfria ersättningar i form av styrelsearvode[1], tantiem[2], lön[3] och pension[4] till aktieägare. Vidare kunna anföras bolags köp av tillgång till överpris[5] respektive försäljning till underpris[6], lån till icke solvent aktieägare[7] samt lån av solvent aktieägare till onormalt hög ränta[8].

Redan i detta sammanhang torde kunna uttalas en förmodan, att förtäckt vinstutdelning i aktiebolagsrättslig mening huvudsakligen motsvarar vad som med en kortare beteckning på inkomstbeskattningens område brukar kallas förtäckt utdelning. Någon väsensskillnad i själva betraktelsesättet synes i vart fall icke föreligga. En annan sak är att frekvensen av tvister om förtäckt utdelning är ojämförligt mycket större på inkomstbeskattningens område än på aktiebolagslagens och konkurslagens. Anledningen till att civilrättsliga tvister före-

---

[8] Danielsson, s. 575. Jfr Rodhe, s. 80 f. Motsvarande gäller i fråga om ekonomiska föreningar, se Nials utlåtande i målet *NJA 1948 s. 651*.

[9] Rodhe, s. 80. Någon gåva i juridisk mening kan knappast förekomma mellan ekonomisk förening och den som innehar alla förmögenhetsandelarna uttalar Nial i utlåtande i målet *NJA 1948 s. 651*. Samma uppfattning har kommit till uttryck i *NJA 1948 s. 783* och *RÅ 1953 not. 1021*. Bratt synes vara av annan mening, SvSkT 1950, s. 311.

[1] Nial, Studier, s. 101.

[2] SOU 1947: 84, s. 61.

[3] Rodhe, s. 80. Se även rättsfall såsom *NJA 1920 s. 231, 1922 s. 122*, och *1936 s. 129*.

[4] SOU 1937: 13, s. 162 f.

[5] SOU 1942: 2, s. 18.

[6] SOU 1942: 2, s. 18.

[7] Rodhe, s. 80, och Danielsson, s. 573 ff., och de där anförda rättsfallen *NJA 1951 s. 6 I och II*.

[8] SOU 1942: 2, s. 18.

komma i ringa omfattning är såsom Danielsson framhållit, att förtäckt utdelning ofta är faktiskt genomförbar utan nämnvärda olägenheter, då bolagens förhållanden ofta utesluta risken för återbäringskrav.[9]

Förtäckt utdelning som skatterättsligt problem för svenskt aktiebolag synes i renodlad form första gången ha dragits under RR:s prövning i fallet *RÅ 1928 not. 1007*.[1] — Att aktieägare beskattats såsom för utdelning för ekonomisk förmån, vilken icke av det utbetalande bolaget redovisats såsom vinstutdelning framgår t. ex. av *RÅ 1909 ref. 7*, där fråga var om »kapitalutdelning», som erhållits utöver utdelning av årsvinst. Trots aktieägarens påstående att »kapitalutdelningen» ej var utdelning i aktiebolagslagens mening utan kapitalomflyttning utreddes ej den bolagsrättsliga frågan. I ett likartat mål, *RÅ 1911 ref. 91*, anmärkte kronoombudet endast, att aktiekapitalet icke använts till någon del för utdelningen.[2]

Omständigheterna i *RÅ 1928 not. 1007* voro i korthet följande.[3]

RÅ 1928 not. 1007. Ett familjebolag uppgav som sin totala inkomst ca 105 000 kr., huvudsakligen ränteinkomst och i övrigt utdelningsinkomst. Bolaget tillgodoförde sig avdrag för förvaltningskostnader med 104 500 kr. PN hade inhämtat att kostnaderna i sin helhet utgjort arvode till två styrelseledamöter och en revisor i bolaget. Ersättningen syntes PN ha utgått i förhållande till nämnda personers aktieinnehav, och PN fann beloppet böra till huvudsaklig del hänföras till utdelning å aktier. Avdrag medgavs för förvaltningskostnader med belopp motsvarande fem procent av bolagets inkomst. KR och RR gjorde på bolagets besvär ingen ändring i PN:s beslut.

[9] Danielsson, s. 575 not. 1.

[1] Rättsfallet anmärkt av bolagsskatteberedningen, SOU 1931: 40, s. 380. Även av Davidson, ET 1931, s. 177. — Några äldre mål finnas, men i dessa är frågan om förtäckt utdelning ej skatterättsligt renodlad.

[2] Jfr *RÅ 1944 ref. 70*.

[3] Rosenqvist har lämnat en utförlig redogörelse för målet i SvSkT 1935, s. 2 f.

R:rådet Thulin var av motsatt mening och uttalade i sitt votum: »Det kan väl vara tveksamt om de syften, man velat vinna genom den särskilda bolagsbeskattningen, även äga giltighet för s. k. familjebolag. Då undantag emellertid ej gjorts för dessa bolag, bör man givetvis vidtaga åtgärd för att dessa syften ej skola motverkas genom maskerad aktieutdelning. Detta synes i saknad av uttryckligt stöd i gällande författningsbestämmelser ej kunna ske genom taxeringsmyndigheterna, vilka i allt fall ej torde kunna träffa annat än enstaka, mera markanta fall, utan erfordras, om en mera allmän och jämlik tillämplighet skall vinnas, reglering i författningsväg.»

I ett likartat, senare samma år avgjort mål, *RÅ 1928 not. 1023*, fastställde RR:s majoritet vederbörande PN:s beslut i fråga om ett fastighetsförvaltande aktiebolags taxering. I PN:s beslut anfördes bl. a. att det till verkställande direktören utbetalade arvodet syntes åtminstone delvis utgöra av bolaget disponerad vinst och icke en nödvändig omkostnad för bolagets verksamhet.

Det första fall som refererats är *RÅ 1930 ref. 30*, där fråga jämväl var om förtäckt utdelning i form av arvoden från ett familjebolag med förvaltningsverksamhet. Utgången blev densamma som i de två tidigare anmärkta målen.[4]

En genomgång av i RÅ refererade mål[5] angående förtäckt utdelning — i detta sammanhang bortses från de s. k. Lundinmålen, vilka behandlas nedan — visar, att förtäckt utdelning uppfattas i beskattningshänseende såsom en fråga om gräns-

[4] I rubriken till *RÅ 1930 ref. 30* äro anmärkta följande mål med samma utgång: *RÅ 1928 not. 1007 och 1023* samt *1930 not. 76, 107, 108 och 149—51.*

[5] *RÅ 1951 ref. 11* (vinstdisposition betecknad såsom royalty), *1953 ref. 36* (avsättning till fri pensionsstiftelse, utfästelsen motsvarade icke blott normal pension till i bolaget aktivt verksam huvudaktieägare), *1931 ref. 63*, *1933 ref. 50* (lån från aktieägare mot oskäligt hög ränta), *1938 ref. 7* (lån till aktieägare utan ränta), *1946 ref. 4* (annan ränteförmån), *1935 ref. 20*, *1940 ref. 7 I och II* (överlåtelse till underpris eller utan vederlag), *1939 ref. 59* (uttag i form av intecknad fordran) och *1940 ref. 61* (reservfond gottskriven andelsägare utan vederlag).

dragning mellan verklig kostnad, å ena sidan, och vinstdisposition eller annan vederlagsfri utbetalning, å andra.

Bolagsskatteberedningen anknöt i motiven till den föreslagna 76 § KL icke till aktiebolagsrätten, vilket måhända varit en av orsakerna till att förtäckt utdelning ofta uppfattats såsom en speciellt skatterättslig företeelse. Beredningen anmärkte i fråga om dubbelbeskattningen av bolagsvinster, att aktieägare i familjebolag ofta nog kunde på flera sätt disponera avkastningen av sina bolag, så att merbeskattningen icke blev nämnvärd. I anslutning därtill anförde beredningen:

»Så länge åtgärder i dylikt syfte icke äro att beteckna såsom klart missbruk av den civila rättens vanliga former, torde icke finnas anledning att i fiskaliskt intresse ingripa däremot. Annorlunda ställer sig saken, därest försök att undgå merbeskattningen göras genom obehövliga fonderingar hos bolagen eller genom oskäliga avlöningar till intressenterna eller genom andra likvärdiga åtgärder. Sådana försök torde böra betecknas såsom stridande mot lagstiftningens anda och måste därför motverkas genom särskilda bestämmelser.»[6]

Den sammanblandning av olika spörsmål, som kännetecknade beredningens motivering till den föreslagna 76 § KL, visar sig även i det här citerade yttrandet. Davidson framhöll i en anmälan av beredningens förslag, att distinktionen mellan utbetalning, som representerar verklig kostnad för aktiebolag, och utbetalning, som innebär utdelning ur aktiebolagsvinst, är en i skatterättsligt avseende fundamental distinktion, som enligt skattelagarnas intentioner måste iakttagas och tillämpas och som i av beredningen anförda rättsfall behörigen iakttagits och tillämpats.[7] Beträffande nödvändigheten att vid tillämpningen av aktiebolagslagen noga iakttaga och tillämpa denna distinktion hänvisade Davidson till rättsfallen *NJA 1920 s. 231* och *1922 s. 122* (förtäckt utdelning i

[6] SOU 1931: 40, s. 137.
[7] Davidson, ET 1931, s. 179.

form av lön). Davidsons uttalanden giva närmast vid handen, att han uppfattat angivna distinktion som gemensam för beskattningsrätten och civilrätten.

Rosenqvist har i en artikel år 1935 redogjort för dittillsvarande rättspraxis i fråga om förtäckt utdelning och väsentligen betraktat företeelsen mot bakgrunden av dubbelbeskattningsprincipen och bolagsskatteberedningens uttalanden om rättshandlingars bedömande.[8] Vad angår den civilrättsliga aspekten på förtäckt utdelning anmärker denne författare endast, att varje transaktion måste ur beskattningssynpunkt bedömas efter sin verkliga innebörd, oavsett den form, transaktionen erhållit, och oberoende av om transaktionen från aktiebolagslagens eller eljest ur civilrättslig synpunkt är fullt laglig.[9] Med andra ord någon prövning, huruvida den förtäckta utdelningen strider mot det aktiebolagsrättsliga utbetalningsförbudet, skall enligt denne författare ej ske i beskattningshänseende. I de av Rosenqvist refererade målen torde någon överträdelse av utbetalningsförbudet ej ha ägt rum[1], och frågan huruvida sådan överträdelse skett i det enskilda fallet synes överhuvud taget endast undantagsvis ha rests i skattemålen om förtäckt utdelning. Palmgren har i anslutning till bl. a. utgången i *RÅ 1909 ref. 7* (se ovan) uttalat:

»Utdelningen är beskattningsbar, oberoende därav, om till densamma användes bolagets eller föreningens vinstmedel från det räkenskapsår, för vilket utdelning sker, eller andra tillgångar.

Det är nämligen med avseende å utdelning från ett fortfarande i verksamhet varande bolag utan betydelse, om de utdelade medlen i bolagets hand varit att anse såsom beskattningsbar inkomst eller icke. Om exempelvis till utdelningen användas medel, vilka härflyta från

---

[8] Rosenqvist, SvSkT 1935, s. 1 ff.

[9] Rosenqvist, SvSkT 1935, s. 19 jfr s. 1.

[1] *RÅ 1928 not. 1007 och 1023, 1930 ref. 30, not. 76, 107 och 754, 1931 ref. 63 och not. 1100, 1932 not. 269, 1933 ref. 50, not. 27, 775—7, 799, 833 och 943* samt *1934 not. 247, 249—50, 313—4, 415, 769 och 774—9.*

en icke beskattningsbar konjunkturvinst, är utdelningen i allt fall beskattningsbar hos delägaren.»[2]

I rättsfallet *RÅ 1940 ref. 7 I* angående utköp av tillgång till underpris uppgav aktieägaren, att bolaget icke mot reglerna i 1910 års ABL kunnat uppskriva sina tillgångar så att vinst framkommit motsvarande skillnaden mellan de försålda tillgångarnas saluvärde och det pris aktieägarna erlade.

I övrigt har frågan om ett eventuellt samband mellan det civilrättsliga och skatterättsliga bedömandet endast i ringa mån beaktats. Nial har i fråga om föreningslagstiftningen framhållit, att ett vederlagsfritt överförande av föreningstillgångar till innehavaren av samtliga föreningsandelar överhuvud taget — civilrättsligt och skatterättsligt — icke torde kunna hänföras till någon annan juridisk kategori än just utdelning.[3] Åkesson har anmärkt, att minoritetsägare civilrättsligt torde ha större möjlighet att klandra höga löneförmåner till direktörer, än vad som står skattemyndigheterna till buds.[4] Beträffande den vanligen förekommande metoden, att vinst elimineras genom att bolaget i samband med bokslutet påföres tantiem, arvoden och lönetillägg eller andra kostnader till förmån för aktieägare framhåller Danielsson, att man i affärskretsar knappast ägnar en tanke åt eventualiteten, att en sådan vinsteliminering skulle kunna betraktas såsom en enligt aktiebolagslagen olovlig vinstutdelning.[5] I anslutning därtill anför Danielsson: »Att den i skattehänseende kan bli behandlad såsom förtäckt vinstutdelning anses vara en sak för sig utan aktierättsliga konsekvenser, något som är riktigt så till vida som det skatterättsliga begreppet förtäckt vinstutdelning säkert är självständigt i förhållande till det civilrättsliga».[6]

[2] Palmgren 17, s. 111. Jfr Bet. 1919, s. 20 ff.
[3] Utlåtande i målet *NJA 1948 s. 651.*
[4] Åkesson, s. 692 f.
[5] Danielsson, s. 579.
[6] Danielsson, s. 579.

Civilrättsliga regler ha sålunda icke tilldragit sig något större intresse i den skatterättsliga debatten om vad som skall förstås med förtäckt utdelning. Dock synas de uttalanden om förtäckt utdelning, vilka författare på beskattningsrättens område formulerat, bygga på samma allmänna rättsliga syn, som kommit till uttryck i fråga om det civilrättsliga bedömandet av förtäckt utdelning. För Davidson är som nämnts förtäckt utdelning en fråga om gränsdragning mellan verklig kostnad och utdelning av vinst.[7] Lundevall uppfattar förtäckt utdelning såsom exempel på fall, där taxeringsmyndigheterna nödgats bedöma vidtagna åtgärder såsom innebärande annat än vad de utgiva sig för.[8] I Geijers m. fl. skattehandbok beskrives förtäckt utdelning såsom utbetalningar, vilka betecknats som lön, arvode, tantiem el. dyl. men i realiteten äro att betrakta såsom vinstdisposition.[9] Vidare anmärkes i denna skattehandbok, att förtäckt utdelning utan uttrycklig författningsbestämmelse behandlas enligt praxis såsom jämställd med utdelning i vanlig ordning.[1]

Såväl Lundevall som Geijer m. fl. finna, att det skatterättsliga bedömandet av förtäckt utdelning följer av den allmänna regeln, att en rättshandlings rubricering icke är avgörande för dess rättsliga bedömande. Denna uppfattning synes riktig. Grunden för bedömandet är sålunda i och för sig icke bestämmelserna i KL om beräkning av aktiebolags skattepliktiga inkomst. Dessa bestämmelser föranleda däremot, att gränsen mellan kostnad och vinstutdelning är relevant i beskattningshänseende. Anledning synes alltså icke föreligga att för uppnående av ett materiellt riktigt resultat i beskattningshänseende i fråga om förtäckt utdelning uppställa ett speciellt skatterättsligt skentransaktionsbegrepp. Det av Sandström

---

[7] Davidson, ET 1931, s. 179.
[8] Lundevall, s. 118.
[9] GRS, s. 161 jfr 257.
[1] GRS, s. 257.

skisserade begreppet[2] finner sålunda icke användning i detta sammanhang.

Sådana fall kunna förekomma där distinktionen mellan kostnad och vinstutdelning är utan betydelse i beskattningsavseende. I en dylik situation saknas följaktligen anledning att taga ställning till den felaktiga rubriceringen. Såsom exempel kan nämnas *RÅ 1954 ref. 22*, i vilket mål RR i förevarande principfråga yttrade:

»Att innehavare av fordran underlåter att betinga sig ränta däråt utgör icke i och för sig skäl att vid beskattning anse honom hava åtnjutit inkomst till belopp motsvarande skälig ränta. Sådant skäl föreligger endast om genom räntans efterskänkande måste anses hava skett en sådan överföring av medel från borgenären till gäldenären, som har särskild betydelse i skattehänseende, såsom då överföring finnes utgöra förtäckt utdelning å aktier eller andelar, för vilken mottagaren är skattskyldig, eller av annan särskild grund.»[3]

Särskilda omständigheter kunna vidare föranleda, att bolag icke skall anses ha åtnjutit inkomst genom att lämna räntefritt lån till aktieägare, som är fysisk person. Beträffande s. k. portföljaktiebolag ha dylika omständigheter ansetts vara för handen. RR:s majoritet, som i *RÅ 1954 ref. 4* undanröjde ett sådant bolag åsatt taxering för ränta å fordran hos ende aktieägaren, en advokat, anförde i utslaget:

»I målet är upplyst, att bolaget bildats av en advokat utan att vara bestämt för viss verksamhet, att dess aktier innehavas av advokaten för att han skall kunna vid behov ställa ett formellt färdigbildat aktiebolag till förfogande för klient, att bolaget icke drivit inkomstgivande verksamhet samt att bolagets enda tillgång är ett tillgodohavande hos advokaten.

Enär vid nu angivna förhållanden anledning saknas att beskatta bolaget för inkomst motsvarande efterskänkt ränta å sagda tillgodohavande, — — —.»

[2] Se ovan i detta kap.

[3] Samma uppfattning kom till uttryck i *RÅ 1942 ref. 19* och *1943 not. 419—20*. Jfr RN:s meddelande 2/1956 p. 3.

R:rådet Klackenberg, som ansåg bolaget skola taxeras för beräknad ränta, anförde i särskilt yttrande:

»Enär aktieägaren ostridigt för egen del förfogat över det bolaget tillhöriga kapitalet utan att gottgöra bolaget ränta samt den omständigheten, att ett bolag ej drivit någon verksamhet, icke kan förtaga dylik åtgärd karaktären av förtäckt aktieutdelning, — — —.»

Klackenbergs resonemang har starkt tycke av begreppsjurisprudens i det att han omvänt anlägger det formalistiska betraktelsesätt, vilket brutits just i fråga om förtäckt utdelning av såväl de civila domstolarna som skattedomstolarna med stöd av en allmän rättsgrundsats.

Det skatterättsliga begreppet förtäckt utdelning är i angiven mening självständigt[4] i förhållande till civilrätten. Att den förtäckta utdelningen för att beaktas måste ha betydelse i beskattningshänseende är emellertid i och för sig icke något anmärkningsvärt.

För det skatterättsliga bedömandet är såsom ovan anmärkts utan betydelse om den förtäckta utdelningen i det enskilda fallet är att anse såsom lovlig eller olovlig enligt aktiebolagslagen. Upprätthålles den förtäckta utdelningen som om den varit giltig saknas anledning att undersöka huruvida densamma är av beskaffenhet att kunna föranleda återbäringsskyldighet. Jämförelse kan göras med den skatterättsliga bedömningen av t. ex. ogiltigt köp av egen aktie eller olovlig handel.[5] Med utdelning på inkomstbeskattningens område kan således avses även sådan som är civilrättsligt ogiltig.[6] I sist berörda hänseende kan det skatterättsliga begreppet förtäckt utdelning icke sägas vara självständigt, eftersom aktiebolagsrätten känner såväl lovlig som olovlig förtäckt vinstutdelning.[7]

[4] Jfr Danielsson, s. 579.

[5] Jfr Avd. III Kap. I.

[6] Ang. olovlig vinstutdelning såsom ogiltig rättshandling i civilrättslig mening se J:rådet Karlgrens yttrande i *NJA 1951 s. 6 I* återgivet av Danielsson, s. 574.

[7] Se ovan och Rodhe, s. 81.

Om utbetalning ej sker i proportion till aktieinnehav är det civilrättsligt tveksamt, om utdelningen är förtäckt utdelning eller disposition för främmande ändamål. Vad som i beskattningshänseende anses såsom förtäckt utdelning kan emellertid ha utgått till aktieägare i annan proportion än deras aktieinnehav, *RÅ 1940 ref. 7 II.* — RN har beträffande utköp enligt KF om fondskatt uttalat, att 7 § sagda förordning är tillämplig jämväl i det fall då delägare i bolag förvärva bolagets tillgång i annan proportion än som motsvarar delägarens innehav av aktier.[8] — Civilrättsligt kan vidare diskuteras i vad mån vid bolags eventuella konkurs aktiebolagslagens regler om återbäringsskyldighet eller konkurslagens återvinningsregler skola tillämpas i fråga om vederlagsfria utbetalningar till tredje man.[9] I beskattningshänseende är detta spörsmål utan betydelse, jfr bl. a. *RÅ 1948 not. 1108* nedan. Begreppet förtäckt utdelning på inkomstbeskattningens område är sålunda i sist anmärkta avseende självständigt i förhållande till det civilrättsliga begreppet.

En fullständig katalog över olika former av förtäckt utdelning skulle icke tjäna den föreliggande undersökningen, varför en dylik sammanställning icke göres här — skattehandböckerna lämna goda översikter i detta hänseende. Emellertid skola vissa konkreta situationer på området belysas för att bringa ytterligare klarhet om problemets natur. Vidare skola några komplicerade former av förtäckt utdelning behandlas.

Det första problemet kan formuleras i frågan: vilken personkrets kan ifrågakomma som mottagare av förtäckt utdelning? Vanligast förekommande är att mottagaren är aktieägare i ett enmans- eller fåmansbolag. En ovillkorlig förutsättning är emellertid icke att bolaget skall vara ett s. k. familjebolag. I rättspraxis finnes exempel på att aktieägare i börs-

[8] RN:s meddelande 3/1955 p. 1.

[9] Jfr Rodhe, s. 81.

noterade bolag ha åtnjutit förtäckt utdelning.[1] Såsom av redogörelsen för schweizisk beskattningsrätt framgår hävdas av Pestalozzi—Henggeler, att förtäckt utdelning kan komma jämväl annan än aktieägare till godo, nämligen en aktieägare närstående person.[2] Bolagsskatteberedningen förutsatte i sitt förslag till anvisningar till en 76 § KL, att förtäckt utdelning kunde ifrågakomma till aktieägares anhörig eller person, som står honom nära.[3] Svensk rättspraxis uppvisar även exempel därpå såsom *RÅ 1948 not. 1108* (räntefritt lån till fader, vars barn ägde samtliga aktier i bolaget) och *RÅ 1950 not. 1011* (såsom pension rubricerad utbetalning till tidigare aktieägare). Ett särskilt problem är därvid beskattningen av aktieägaren respektive mottagaren. Aktieägaren, vars ekonomiska maktställning åstadkommit den förtäckta utdelningen, är skattskyldig för densamma såsom för inkomst av kapital enligt vanliga regler. Den närstående, som faktiskt uppburit utdelningen och som förutsättes ej ha lämnat aktieägaren vederlag, är skattskyldig för densamma såsom för gåva eller periodiskt understöd beroende på omständigheterna i det enskilda fallet.[4]

Förtäckt utdelning kan jämväl förekomma i den form att förtäckt vinstutdelning tillgodoföres ett handelsbolag eller kommanditbolag, som äges av aktieägarna i det utdelande bolaget.[5]

För beräkning av den förtäckta utdelningens storlek har i fråga om familjebolag med enbart förvaltningsverksamhet utbildats schabloner att tillämpas, där utredningen icke före-

[1] Jfr Geijer, SvSkT 1937, s. 230 f., SvSkT 1944, s. 67 f. och SvSkT 1950, s. 58 f.

[2] Se av Pestalozzi—Henggeler uppställda förutsättningar för förtäckt utdelning, s. 123.

[3] SOU 1931: 40, s. 21.

[4] Jfr Lundevall, s. 381, och RN:s meddelande 3/1955 p. 1. Jfr även *RÅ 1946 not. 1253*.

[5] Hedborg—Lundell—Gärdin, s. 185 f. Rättsfall: *RÅ 1935 not. 695* och *1953 not. 1339—40*. Se vidare nedan, s. 389 ff.

bragts om vad som kan anses som verklig förvaltningskostnad.[6] En dylik schablonmetod har intet att skaffa med »die Typenlehre», som tager sikte på att vid taxering även underkänna verkliga omkostnader.[7] En skönsmässig beräkning vid inkomsttaxering med tillämpande av i praxis utbildade schabloner, som bygga på undersökningar av normalkostnader, får ej heller uppfattas såsom ett erkännande av »freies Ermessen».[8]

Det skatterättsliga begreppet förtäckt utdelning har ovan sagts vara självständigt i förhållande till det civilrättsliga och så har också visat sig vara fallet i vissa hänseenden. Till anmärkta olikheter kan läggas en annan, som mindre gäller den principiella innebörden än själva sättet att beräkna den förtäckta utdelningen. Såsom Rosenqvist redan i sin förenämnda artikel år 1935 framhållit, anses förtäckt utdelning i form av lön till (huvud)aktieägare tillika aktivt verksam i ledande ställning i ett rörelseidkande bolag endast föreligga då det kan sägas ha varit uppenbart, att utbetalningen inbegripit jämväl utdelning.[9] Utöver lönens anmärkningsvärda storlek erfordras enligt praxis en ytterligare omständighet, såsom att lönen höjts med ett belopp motsvarande vad andra icke aktiva aktieägare erhållit i form av förtäckt utdelning.[1] Lundevall har givit uttryck åt i huvudsak samma åsikt[2], och Åkesson[3] har — som tidigare omnämnts — anmärkt, att minoritetsägare civilrättsligt torde ha större möjligheter att klandra höga löneförmåner till direktörer, än vad som står skattemyndigheterna till buds. En viss återhållsamhet visar sålunda svensk rättspraxis på beskattningsrättens område i motsats till vad

[6] Se härom Rosenqvist, SvSkT 1935, s. 2 ff., Christerson, SvSkT 1944, s. 315 ff., och RN:s meddelande 2/1953 p. 3. Att fråga är om allenast en schablon visar utgången i *RÅ 1955 not. 11.*

[7] Se ovan, s. 71.

[8] Jfr ovan, s. 97 f.

[9] Rosenqvist, SvSkT 1935, s. 15.

[1] Se t. ex. *RÅ 1955 not. 884.*

[2] Lundevall, s. 117.

[3] Åkesson, s. 692 f.

som är förhållandet i vissa andra länder.[4] Denna återhållsamhet grundar sig på en presumtion, att ersättning för utfört arbete är för handen då mottagarens hela arbetsinsats tillföres arbetsgivaren-bolaget.

I sakens natur ligger att bevissvårigheter[5] ofta förefinnas beträffande förtäckt utdelning. De s. k. Lundin-transaktionerna erbjuda exempel härpå. Några av RR:s avgöranden i dylika mål skola här behandlas. Däremot saknas anledning att genomgå de vanligare formerna av förtäckt utdelning från förvaltande, särskilt fastighetsförvaltande aktiebolag och ekonomiska föreningar i samband med överlåtelse av aktier respektive andelar.[6]

Vid försäljning av andelar i en fastighetsförening till en insolvent köpare, som för köpeskillingens gäldande upplånade föreningens likvida medel, har säljaren ansetts ha åtnjutit förtäckt utdelning, *RÅ 1952 not. 707*.[7] Att en dylik transaktion även civilrättsligt kan betraktas såsom förtäckt vinstutdelning framgår av *NJA 1951 s. 6 I och II*.

De två Lundin-fall, som tilldragit sig den största uppmärksamheten, äro *RÅ 1951 ref. 8* och plenimålet *1953 ref. 10*. Omständigheterna i målen torde vara allmänt kända efter senaste årens debatt, varför anledning saknas att här lämna någon redogörelse.[8] I det följande skall undersökas huruvida RR:s avgöranden i dessa mål giva belägg för den här förfäktade meningen, att förtäckt utdelning får sitt rätta bedömande i beskattningshänseende med stöd av allmänna rättsgrundsatser och icke genom uppställande av ett speciellt skatterättsligt kringgåendebegrepp.

Utgången i *RÅ 1951 ref. 8* står i god överensstämmelse

[4] Se t. ex. Danmark, s. 178.

[5] Jfr Hedborg—Lundell—Gärdin, s. 186.

[6] Härutinnan kan bl. a. hänvisas till Wilkens, s. 1 ff.

[7] Jfr *RÅ 1954 not. 1060* särskilt R:rådet Lorichs skiljaktiga mening.

[8] Se t. ex. Sterner, SvSkT 1951, s. 43 ff., och Rosenqvist, s. 6 ff.

med den uppfattning, som kommit till uttryck i bl. a. *NJA 1951 s. 6 I och II*, varjämte transaktionerna i *RÅ 1951 ref. 8* sammantagna icke motsvarade parternas rubricering av desamma. Säljaren i *RÅ 1951 ref. 8* av aktierna i fastighetsaktiebolaget förbehöll sig som pant bl. a. bolaget tillhöriga sparbanksböcker ävensom inteckningar i bolagets fastighet, vilket avtalsvillkor synts tyda på att säljaren icke ansåg köparebolaget i och för sig solvent för köpeskillingen. Dessa tillgångar uttogos ur fastighetsbolaget genom säljarens försorg utan att bolaget tillgodofördes motsvarande valuta.[9] Den sedermera beslutade utdelningen från fastighetsbolaget, för vilken säljaren beskattades såsom för förtäckt utdelning, understeg i värde nämnda tillgångar. Emellertid ansågo skattedomstolarna, att säljaren tillgodofört sig ytterligare belopp genom förtäckt utdelning dvs. totalt ett belopp motsvarande fastighetsbolagets alla reserver.[1] Vilken eller vilka ytterligare omständigheter föranledde ett dylikt bedömande? Den revers köparebolaget lämnade var i och för sig värdelös. Säljarens panträtt i bl. a. aktierna i såväl fastighetsbolaget som köparebolaget innebar, att säljaren i ekonomiskt hänseende hade fullständig kontroll över samtliga tillgångar. Dessa omständigheter visa, att köparebolagets medverkan i transaktionerna saknade reellt innehåll. Säljarens dominans i ekonomiskt hänseende var alltså fullständig och kvarstod till dess han tillgodoförts samtliga fastighetsbolagets tillgångar. Överförandet av dessa tillgångar utan vederlag till säljaren gavs sålunda endast »an intricate outward appearance», och *RÅ 1951 ref. 8* visar — i vart fall i vissa hänseenden — likhet med det tidigare omnämnda amerikanska rättsfallet Griffiths v. Helvering.[2] Om sålunda utgången i fallet *RÅ 1951 ref. 8* icke kan sägas vara i något

---

[9] Samma åsikt Sterner, SvSkT 1951, s. 48. Jfr Wilkens, s. 1 ff. och där anmärkta rättsfall. Jfr vidare ovan återgivna norska rättsfall, s. 202 ff.

[1] Sterner, SvSkT 1951, s. 48.

[2] Se ovan, s. 155.

avseende anmärkningsvärd[8], återstår frågan hur majoritetens ställningstagande i *RÅ 1953 ref. 10* överensstämmer med gängse uppfattning om förtäckt utdelning.

Ett andelsägarens uttag av tillgång från ekonomisk förening mot vederlag av allenast revers innebär icke förtäckt utdelning såvida ägaren av andelarna är solvent. I *RÅ 1953 ref. 10* var andelsägaren solvent för den revers han lämnade vid utköpet av föreningens fastighet. Däremot kan förtäckt utdelning anses uppkomma, om andelsägaren—gäldenären friskrives från betalningansvaret av köparen i samband med försäljning av andelarna och köparen icke är solvent. Två R:råd, som ingingo i majoriteten, ha berört detta problem i sina särskilda yttranden.

Kuylenstierna anmärkte, att av utredningen i målet icke framgick att Lundin var insolvent för skulden och än mindre att säljaren haft anledning misstänka insolvens.

Hedfeldt yttrade:

»Så länge det icke finnes särskild anledning att anse den här valda likvidformen som något annat än en förenkling av en ordinär, kontant likvid, är det jämväl utan betydelse, huruvida köparen är lika vederhäftig som säljaren för den skuld han övertager. Vid en försäljning i öppna marknaden är det för övrigt uteslutet att ens fråga efter den saken. Däremot kunna visst tänkas fall, där uppenbar insolvens hos en person föranleder att en skattefordran blir lidande och där hans insolvens av en medkontrahent utnyttjas just i detta syfte, men i förevarande mål har icke visats, att insolvens förelegat och haft sådan betydelse.»

Quensel, som — utan att ansluta sig till majoritetens skrivning — ej heller ansåg säljaren vara skattskyldig för förtäckt

---

[8] Departementschefen i prop. 182/1951, s. 44 f., synes ha antingen dragit alltför vittgående slutsatser av utgången i *RÅ 1951 ref. 8* eller funnit utgången i målet lämplig som underlag för ett närmast propagandistiskt uttalande i debatten om skatterättsliga skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder.

utdelning, fann icke tillräcklig grund till antagande, att rättshandlingarna saknade giltighet.[4]

Övriga ledamöter av majoriteten ha icke uttalat sig på denna punkt, men i utslaget utsäges bl. a., att av vad i målet förekommit icke framgår att säljaren i samband med överlåtelsen av andelarna tillgodogjort sig något av föreningens tillgångar utan att samtidigt tillföra föreningen valuta av motsvarande värde. Så mycket torde kunna slutas av vad här återgivits, att RR:s majoritet antingen icke funnit säljaren skyldig att undersöka köparens solvens eller uppfattat frågan om köparens solvens såsom varande utan betydelse för bedömandet av skattefrågan i detta särskilda fall. — Något tredjemansintresse stod ej på spel. Det allmännas latenta skattefordran riktade sig mot andelsägaren och ej mot föreningen. — En annan möjlighet är, att majoriteten i likhet med Kuylenstierna och Hedfeldt funnit utredningen icke ha gett vid handen att köparen var insolvent.

Av i målet ingivna utlåtanden av Nial, Welinder, Malmström, Bellinder och Ljungman framgår, att dessa rättslärde uppfattat taxeringsintendentens yrkande såsom grundat på antingen att skenrättshandling förelegat eller att den aktiebolag tillkommande skattefriheten för utdelning otillbörligt utnyttjats. Emellertid berördes också frågan om köparens solvens. Nial anförde därom: »I nu förevarande fall synes emellertid fråga alls icke vara om att föreningen skulle ha avhänts medel genom att den fordran mot köparen, som sattes i stället för föreningens fordran mot säljaren, var mindervärdig.» Bellinder yttrade i denna sak: »Såvitt handlingarna utvisa, har försäljningen icke heller i och för sig inneburit, att föreningens tillgångar minskats.» Ljungman uttalade: »Överlåtelsen av andelarna till Lundin har icke, såvitt visats, skett till annat pris än deras verkliga värde.»

---

[4] Av de återgivna uttalandena framgår, att RR icke ansett kommunikation erfordras för införskaffande av utredning om köparens solvens.

RR:s minoritet har ej särskilt uppehållit sig vid frågan om köparens solvens utan fäst särskild vikt vid att köparen förvärvat andelarna utan avsikt att fortsätta föreningens verksamhet eller eljest ha någon fördel av förvärvet samt att säljaren kunnat frigöra sig från sin betalningsskyldighet gentemot föreningen utan att föreningen erhållit något vederlag. Minoriteten uppfattade avtalet om försäljningen av andelarna såsom i verkligheten innebärande att säljaren bekommit utdelning från föreningen.[5] Möjligen innebar minoritetens ståndpunkt ett erkännande av ett särskilt skatterättsligt kringgåendebegrepp. — Hade minoriteten uppfattat hela transaktionen som en skenrättshandling, torde en annan formulering av minoritetens votum måst väljas. — Ljungman har i sitt utlåtande hävdat, att 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung icke skulle kunnat tillämpas på ett fall motsvarande *RÅ 1953 ref. 10*.[6] Med hänsyn till att syftet att vinna skattelättnad måste anses ha förefunnits, att försäljningen av andelarna var en »ovanlig» rättshandling i den mening Reichsfinanzhof tolkat begreppet[7], att samma ekonomiska resultat uppnåtts som vid en likvidation och att någon rättslig olägenhet icke uppstått för säljaren, torde dock beskattning av säljaren ha inträtt enligt tysk beskattningsrätt.[8]

Uppenbart är att RR:s majoritet, som icke ansett skenrättshandling föreligga, icke funnit säljarens syfte med försäljningen äga betydelse för bedömandet. Att detta syfte omfattat en befrielse från en latent skatteskuld torde icke kunna ifrågasättas. I detta mål har RR sålunda avvisat ett skatterättsligt kringgåendebegrepp.

I sammanhanget må återgivas Kuylenstiernas uttalande i denna principfråga:

---

[5] Jfr SvSkT 1954, s. 227.

[6] Utlåtande i målet *RÅ 1953 ref. 10*.

[7] Se s. 89 f.

[8] Jfr ovan Strauss, s. 91, samt rättsutvecklingen i Tyskland efter år 1919, s. 60 ff.

»Och ett olika bedömande vid lagtillämpningen bör icke kunna ifrågakomma, om lagliga åtgärder, vilka resultera i den lindrigare beskattningen, vidtagas just för att erhålla denna lindring eller de företagas utan sådant syfte. Därest ifrågavarande olikformighet anses icke önskvärd och alltså en lucka i lagstiftningen finnes vara för handen, bör denna utfyllas genom ny lagstiftning. I och för sig lärer det visserligen icke kunna undgås att vid beskattningen någon gång anlägga ett annat betraktelsesätt på ifrågakommande förfaranden än vid ett civilrättsligt bedömande. Men härvid bör varsamhet iakttagas med hänsyn till, bl. a., dels svårigheten eller omöjligheten att i praxis göra en rationell gränsdragning mellan såsom lojala och illojala ansedda fall, dels de obilliga verkningar som kunna bli en följd av att rättstillämpningen avser förhållanden i gången tid. Det torde böra anmärkas att numera genom lagstiftning år 1951 juridiska personers frihet från skatt på utdelningar blivit betydligt inskränkt.»

Såsom framgår av redogörelsen för utländsk beskattningsrätt ha likartade frågor varit under bedömande i Norge[9], där avseende ej heller fästs vid syftet med vidtagna åtgärder.

Ett ställningstagande såsom majoritetens i *RÅ 1953 ref. 10* synes kunna grundas på följande argumentering. Av handlingarna i målet framgår icke uppenbart, att köparen icke var solvent för den övertagna skulden. Angivna förhållande förbjuder därför icke i och för sig ett avgörande med beaktande av mera allmänna synpunkter. Undvikande av skatt för utdelning eller av utskiftningsskatt genom icke yrkesmässig försäljning av andelar respektive aktier föranleder icke uppkomst av kapitalinkomst. Lagstiftaren har icke anvisat annat korrektiv än realisationsvinstreglerna. Skulle den vägen väljas att försäljning av andelar och aktier — annat än i mycket begränsade undantagsfall — bedömas såsom förtäckt utdelning, införes ett moment av rättsosäkerhet såvida icke alla dylika försäljningar behandlas lika. En i rättspraxis utformad schematisk regel av sistnämnda innebörd skulle emellertid medföra synnerligen allvarliga ekonomiska störningar. Därjämte hade lag-

[9] Se ovan, s. 205.

stiftaren före målets avgörande låtit utreda vissa frågor om familjebolagens beskattning och därefter vidtagit lagstiftningsåtgärder, låt vara i begränsad omfattning — fondskatten kom senare. — Att lagstiftaren[1] dragit alltför vittgående slutsatser av utgången i *RÅ 1951 ref. 8* saknar betydelse i detta sammanhang. — Anförda synpunkter av närmast rättspolitisk innebörd äro i och för sig bärande och kunna av en högsta domstol i denna dess egenskap anläggas, där omständigheterna i ett föreliggande mål icke resa hinder däremot. Utgången i senare avgjorda s. k. Lundin-mål[2] skänka ett visst belägg för den här uttalade åsikten, att majoritetens ställningstagande i *RÅ 1953 ref. 10* kan motiveras med att det var en uppgift för lagstiftningen och icke för lagtolkningen att lösa problemet med Lundin-transaktionerna.

Genomgången av *RÅ 1951 ref. 8* och *1953 ref. 10* leder icke till att begreppet förtäckt utdelning i beskattningsavseende kan sägas giva uttryck för en principiellt annorlunda syn än den som inom civilrätten anlägges på förtäckt vinstutdelning. Begreppet förtäckt utdelning är sålunda icke uttryck för ett speciellt inom beskattningsrätten utbildat betraktelsesätt, låt vara att betydelse vid bedömandet icke tillmätes de civilrättsliga korrektiv, som i det enskilda fallet finnas att tillgå mot aktiebolags dispositioner. Förklaringen härtill är — beroende på omständigheterna i det enskilda fallet — att söka antingen i begreppet avdragsgill omkostnad vid inkomsttaxering eller i principen att parternas upprätthållande av en i och för sig ogiltig rättshandling måste, så länge icke handlingens ogiltighet aktualiseras, godkännas såsom en rättslig realitet vid taxering.

Skenrättshandlingar

Genomgående hävdas inom beskattningsrätten i de länder, vilkas rätt behandlas i Avd. II, att en artskillnad föreligger

[1] Prop. 182/1951, s. 37 och 44 f., och bev. 53/1951, s. 12 f.

[2] *RÅ 1954 not. 1053—4, 1057—60, 1062* och *1066—79* samt *1955 not.*

mellan skenrättshandling och kringgående av skattelag.[3] En skenrättshandling får sitt rätta bedömande med stöd av allmänna regler gemensamma för civilrätt, förvaltningsrätt och beskattningsrätt. Inom nordisk doktrin på civilrättens område har anmärkta artskillnad också uttryckligen framhållits.[4]

Såsom framgått av vad svenska författare anfört i frågan torde svensk beskattningsrätt kunna sägas intaga samma ståndpunkt.[5] Den ofta i felaktiga sammanhang använda termen »skentransaktion» skulle möjligen föranleda till en motsatt uppfattning. Skäl föreligger därför att något stanna vid spörsmålet och därvid behandla några konkreta situationer.

Eberstein anmärker i ett år 1915 utgivet arbete om arvs- och gåvobeskattningen, att sakens natur synes principiellt kräva att alla gåvoförvärv inom viss tid behandlades som en enhet.[6] De dåvarande liksom nuvarande reglerna innebära däremot, att sammanläggning allenast sker av gåvor från samma givare.[7] Detta förhållande inbjuder till kringgående av gåvoskatten, och Eberstein anger följande exempel.[8] En person,

571 och *789*. Endast i *RÅ 1955 not. 571* ansåg RR förtäckt utdelning föreligga. Av omständigheterna i målet framgår, att en fysisk person köpt samtliga andelar i en fastighetsförening. Denna försäljning ersattes senare med en annan, där köparen var en ekonomisk förening. Fastighetsföreningen likviderades vid obekant tidpunkt under det år förenämnda transaktioner ägt rum. I målet ansåg RR ej utrett, att det första avtalet verkligen ersatts av det senare.

Den skattskyldige i målet *RÅ 1952 not. 707* sökte resning. KR yttrade över ansökningen bl. a., att om resning skulle anses kunna beviljas även utan direkt anslutning till rättegångsbalken, efter RR:s avgörande av de förut angivna målen (*RÅ 1953 ref. 10 m. fl.*) ur saklig rättvisesynpunkt skäl otvivelaktigt förelåge för att låta den skattskyldige komma i åtnjutande av samma rättstillämpning som i dessa avgöranden kommit till uttryck. RR lämnade ansökningen utan bifall, *RÅ 1955 not. 831*.

[3] Se ovan, s. 64, 108 och 153.

[4] Se ovan Avd. I Kap. II.

[5] Se ovan i detta kapitel.

[6] Eberstein, AGF 1914, s. 172.

[7] Ett undantag finnes, se Eberstein, AGF, s. 153 f.

[8] Eberstein, AGF 1914, s. 172 f.

som ämnar förläna en annan en gåva på 5 000 kr., kan för att bespara den andre gåvoskatt låta allenast 2 500 kr. komma honom till godo direkt och överlämna de övriga 2 500 kr. till en pålitlig mellanhand, som uppträder såsom givare för den senare summan. Till exemplet fogar Eberstein denna anmärkning: »Möjligheten att kringgå skatten är så mycket större som gåfvogifvaren kan göra detta arrangemang, utan att däri inviga gåfvotagaren, hvilken senares ställning därigenom blir alldeles oantastlig.[9]» 1938 års arvsskattekommitté uttalade i anledning av detta exempel, att de fall, då rätta sammanhanget dolts för gåvotagaren, torde vara lätt räknade, och tillade: »Och om det visas, att en skentransaktion blivit företagen och att dess egentliga syfte varit att kringgå gåvoskatten, lärer skattskyldighet redan nu föreligga.[1]» Huruvida syftet varit att kringgå gåvoskatt saknar betydelse, ty även för det fall att syftet varit att dölja det rätta förhållandet för någon annan än gåvomottagaren för att t. ex. undvika kritik för orättvis fördelning mellan blivande arvingar, är åtgärden en skenrättshandling av betydelse i beskattningshänseende och beskattning skall ske hos mottagaren.

Försök har gjorts att eliminera realisationsvinst med en förlust framkommen genom en skenförsäljning till närstående person. I *RÅ 1943 not. 712* och *1949 not 278* var fråga om förlust vid försäljning i december månad beskattningsåret av aktier, vilka i januari månad eller senare under taxeringsåret återköpts. RR avvisade yrkande om avdrag för förlust »enär av vad i målet förekommit framgår, att försäljningen av omförmälda aktier tillkommit för skens skull».[2]

Den i England[3] och USA[4] förda diskussionen om »substance

[9] Eberstein, AGF 1914, s. 173. Jfr JO:s ämbetsberättelse till 1924 års riksdag, s. 257.

[1] SOU 1939: 18, s. 149.

[2] *RÅ 1943 not. 712,* väsentligen samma formulering i *RÅ 1949 not. 278.* Jfr *RÅ 1955 not. 1180.*

[3] Se ovan, s. 129 ff.

[4] Se ovan, s. 153.

versus form» har sitt intresse även för svensk beskattningsrätt, och särskilt Harrows iakttagelse, att skattemyndigheterna i USA söka angripa kringgående av skattelag under åberopande av »substance versus form» eftersom syftet att undgå skatt ej utgör grund för beskattning.[5] Även svenska taxeringsmyndigheter ha i några av RR avdömda mål argumenterat efter en sådan linje. Gåva eller annan överlåtelse av tillgång, som icke utgjort avkastning, i syfte att helt eller delvis eliminera effekten av realisationsvinstreglerna har angripits under påstående, att överlåtelsen varit en skenrättshandling. Där så icke varit fallet har RR avvisat yrkande om beskattning av realisationsvinst hos givaren eller överlåtaren t. ex. i följande fall från senare år: *RÅ 1946 not. 1074* (boskillnad)[6], *1950 ref. 33 I* (köp), *1950 ref. 37* (genom en såsom äktenskapsförord betecknad handling), *1951 not. 1519* (gåva) och *1952 not. 559* (gåva)[7]. Endast omständigheterna i *RÅ 1951 not 1519* skola här i korthet återgivas.

RÅ 1951 not. 1519. En fader förvärvade en fastighet genom köp år 1941 och genom ett den 12 mars 1946 dagtecknat gåvobrev överlämnade han den såsom gåva till sin son, vilken blev myndig den 3 juli 1946. Sonen sålde fastigheten den 11 juli sistnämnda år. Fadern taxerades av PN för realisationsvinst vid sonens försäljning. KR antecknade i sitt utslag förenämnda omständigheter samt att vederbörande TO yttrat, att syftet med överlåtelsen till sonen endast varit att undgå beskattning för vinsten. Majoriteten i KR fann ej skäl att göra ändring i PN:s beslut. RR undanröjde på faderns be-

[5] Ovan, s. 153.

[6] I SvSkT rättsfallshäftet 1947, s. 36 anmärkes: »I detta fall har taxeringsintendenten icke uttryckligen påstått, att en skentransaktion skulle föreligat (eller tillsport S. [= en av makarna] om någon annan omständighet än Kronans ingripande föranlett att boskillnad begärts just då).» Denna tankegång i fråga om betydelsen av anledningen till boskillnaden har uttryckligen underkänts i *RÅ 1951 not. 1519.*

[7] Med utgången i de antecknade målen överensstämmer i princip RR:s ställningstagande i *RÅ 1950 ref. 39*, där tvisten gällde huruvida av hemmansägare till sina barn upplåtet arrende till hemmanet utgjort skenrättshandling.

svär taxeringen i det omtvistade hänseendet med motivering: »Enär icke visats, att klaganden njutit vederlag för fastigheten, eller ådagalagts annat förhållande, som kan grunda antagande att den till hans son i laga ordning verkställda överlåtelsen endast ägt sken av gåva eller eljest saknat giltighet, alltså och då, oavsett av vad skäl gåvan tillkommit, klaganden icke må beskattas för den vinst, sonen erhållit vid sin försäljning av fastigheten — — —.»

RR har i det här citerade utslaget uppfattat skenrättshandling på sätt sker inom civilrätten. Skattskyldigs syfte att vinna skattelättnad föranleder i och för sig icke att skenrättshandling skall anses föreligga.[8] Ett sådant syfte kan emellertid så till vida äga betydelse att särskild uppmärksamhet ägnas omtvistade åtgärders rättsliga innebörd.

Slutligen skall erinras om att RN beträffande frågan om köp eller hyresavtal i samband med taxering till investeringsavgift givit uttryck för en rent civilrättslig syn på begreppet skenrättshandling[9], och samma betraktelsesätt har anlagts vid inkomstbeskattningen, *RÅ 1953 not. 416*.

Den gjorda undersökningen ådagalägger, att en skenrättshandling av betydelse i beskattningshänseende i vissa fall har underkänts och att med skenrättshandling därvid förståtts detsamma som skenrättshandling i civilrättslig mening. Det hittills redovisade materialet tillåter icke någon längre gående slutsats, och spörsmålet huruvida beskattningsrätten erkänner ett vidare skenrättshandlingsbegrepp än civilrätten är icke löst. Den i äldre doktrin företrädda uppfattningen, att kringgående av lag ägde samband med skenrättshandling[1], skulle kunna tänkas ha föresvävat taxeringsmyndigheterna i t. ex. *RÅ 1951 not. 1519*. Denna tankegång har uttryckligen underkänts av RR.[2] Emellertid har RR — tidvis — uppställt en presumtion att skenrättshandling förelegat i vissa fall t. ex. i

[8] Jfr bl. a. *RÅ 1953 ref. 10*. Se även Bratt, SvSkT 1950, s. 312.

[9] RN:s meddelande 4/1953 p. 5.

[1] Se ovan Avd. I Kap. I.

[2] Se rättsfall redovisade ovan, s. 291.

fråga om gåva av avverkningsrätt.[3] Med skenrättshandling i sistnämnda fall har dock RR ej avsett annat än skenrättshandling i civilrättslig mening. I den mån begreppet skenrättshandling skulle vara vidare inom beskattningsrätten än det civilrättsliga begreppet, böra de företeelser, som falla utanför det civilrättsliga men inom det skatterättsliga, av systematiska skäl givas en annan beteckning. Ett underkännande av en rättshandling i beskattningshänseende skulle i dessa sist anmärkta fall ha sin grund i ett speciellt för denna del av juridiken utbildat betraktelsesätt i fråga om tolkning av rättshandlingar eller av lag. Skulle så vara förhållandet bör ett sådant betraktelsesätt givas en beteckning som icke föranleder oklarhet och missförstånd.

Bulvanförhållanden

Endast i en skatteförfattning, KF om kupongskatt, finnes ett stadgande, 1 § andra stycket, som direkt anknyter till bulvanförhållanden. Innebörden av begreppet bulvan har icke närmare diskuterats i svensk beskattningsrätt, och någon allvarlig tanke på att införa en liknande bestämmelse såsom den nu antydda i KL eller Sf synes icke ha uttalats, dock att röster höjts för att betrakta vissa förvaltningsbolag såsom »bulvanbolag» och att vid beskattningen helt bortse från bolagsformen.[4]

Det torde vara av intresse att något stanna vid de synpunkter som framförts under förarbetena till 1 § andra stycket KF om kupongskatt.

Redan i ett år 1904 framlagt förslag till förordning om skatt

[3] Se nedan Avd. III Kap. IV.

[4] Se länsstyrelsens i Stockholms län yttrande till 1944 års allmänna skattekommitté, SOU 1950: 21, s. 115, där länsstyrelsen hänvisat till *RÅ 1936 not. 454—6.* Jfr Welinders utlåtande i målet *RÅ 1953 ref. 10.* Se även nämnda skattekommittés förslag till ändring av KF om kupongskatt, SOU 1950: 21, s. 142.

av inkomst och förmögenhet[5] förordades en källskatt i fråga om svenska aktieutdelningar till utlänningar. Landén ävensom 1921 års inkomstskattesakkunniga utvecklade tankegången, men den fråga, som här särskilt intresserar, aktualiserades först av 1924 års uppbördssakkunniga.[6] De sistnämnda framförde förslag att belägga aktieutdelningar med en för alla skattskyldiga lika stor kupongskatt, som för utländska skattskyldiga skulle vara definitiv, medan skatten för inländska skattskyldiga skulle gå i avräkning å blivande på taxering beroende statsskatt. Uppbördssakkunnigas motivering var att därest skatt skulle innehållas oavsett vem den utdelningsberättigade än vore den skattskyldige knappast skulle ha intresse av att anlita någon bulvan för utdelningens lyftande eller genom andra konstgrepp söka undgå att drabbas av förfarandet.[7] Tankegången bakom detta yttrande synes vara den, som under de fortsatta förarbetena vid åtskilliga tillfällen framförts, nämligen att förhindra den skattskyldige att undandraga sig kupongskatt genom överlåtelse av aktier å en bulvan, som icke är skattskyldig för utdelning.

De uppbördssakkunniga hade icke i uppdrag att utarbeta något författningsförslag, vilket i stället ålåg 1928 års bolagskatteberedning. Beredningen framlade också ett dylikt förslag, innebärande en definitiv källskatt på utdelningar till utländska rättssubjekt samt en preliminär skatt å utdelningar till övriga skattskyldiga.[8] I detta förslag upptogs en särskild bestämmelse riktad mot bulvanförhållanden. Denna bestämmelse i 11 § beredningens författningsförslag löd i de delar, som här intressera:

[6] Beträffande de äldre förarbetena till KF om kupongskatt, se SOU 1931: 40, s. 158 ff.

[8] SOU 1929: 17, s. 69 f. Anmärkas må för fullständighetens skull, att överståthållarämbetet i sitt yttrande över Landéns förslag förordade åtgärder på det bolagsrättsliga området för att hindra kringgående av beskattningen, SOU 1931: 40, s. 161 f.

[7] SOU 1929: 17, s. 70.

[8] SOU 1931: 40, s. 173.

»Har skattskyldig, som uppgivit inkomst genom utdelning, varit bulvan för annan, i det att han huvudsakligen för dennes räkning innehaft aktie eller banklott, varå utdelning belöpt — — —

Taxeringsnämnden — — — äge att, om skäl därtill äro, uppmana den skattskyldige att på heder och samvete försäkra, att bulvanförhållande icke förelegat.

Hörsammas ej sådan uppmaning inom förelagd tid, skall den skattskyldige taxeras som om han varit bulvan, såvida han ej förebringar nöjaktig utredning till bestyrkande att bulvanförhållande ej förelegat.»[9]

I sin motivering framhöll beredningen[1] bl. a., att större anledning torde finnas att räkna med försök att erhålla obehörig skattelindring beträffande utländska ägare av aktier än inländska. Därtill bidrog enligt beredningens mening det förhållandet, att den svenska civillagstiftningens långt gående förbud för utlänningar att äga svenska aktier redan i och för sig kunde utgöra en frestelse till ordnande av bulvanförhållanden. Författningsförslaget gavs därför en allmän avfattning och begränsades icke till allenast bulvan för utländsk aktieägare.

Även Kuylenstierna förordade i en inom finansdepartementets skatteberedning utarbetad, den 28 oktober 1940 dagtecknad promemoria rörande kupongskatt å vissa aktieutdelningar en bestämmelse riktad mot bulvanförhållanden.[2] På grund av att detta förslag till kupongskatt innebar en definitiv källskatt och icke blott innehöll regler om en förskottsbetalning hade Kuylenstiernas författningsutkast en något annorlunda utformning jämväl i fråga om bulvanförhållanden, men i princip överensstämde bolagsskatteberedningens och Kuylenstiernas förslag i det att alla bulvanförhållanden jämställdes. Skattskyldighet skulle enligt Kuylenstierna föreligga därest »den utdelningsberättigade är bulvan för annan, i det att han hu-

[9] SOU 1931: 40, s. 40 f.

[1] SOU 1931: 40, s. 178.

[2] Nämnda promemoria, s. 9 och 23.

vudsakligen för dennes räkning innehar aktie, å vilken utdelningen belöper».[3]

Mot Kuylenstiernas förslag i avseende å bulvanförhållanden framställdes av remissinstanserna i huvudsak två invändningar, nämligen dels att skattskyldigheten borde inskränkas till att avse bulvanförhållande för utom riket bosatt fysisk person eller utländskt bolag[4] och dels att omredigering erfordrades eftersom avsikten med stadgandet icke vore att legalisera bulvanförhållanden stridande mot civillag.[5] De anförda skälen för en begränsning av skattskyldigheten till bulvanförhållanden för utländsk person voro att bulvanförhållande för i Sverige domicilierad person skulle bliva synnerligen svårt att konstatera[6], samt att fall kunde tänkas, då en svensk av anledning, som icke kunde anses illegal, var bulvan för annan svensk person[7].

I anledning av de framförda erinringarna uttalade departementschefen[8], att det föreslagna stadgandet uppenbarligen

[3] Promemorian, s. 23.

[4] Denna erinran framfördes av länsstyrelsen i Malmöhus län, prop. 12/1943, s. 27, samt av bank- och fondinspektionen, prop. 12/1943, s. 28.

[5] Synpunkten framförd av bank- och fondinspektionen, prop. 12/1943, s. 27 f.

[6] Prop. 12/1943, s. 27.

[7] Prop. 12/1943, s. 28.

[8] Prop. 12/1943, s. 36 f. Anmärkas må att Sandström i SOU 1941: 5, s. 409 ff., i princip icke haft någon invändning att göra mot ett stadgande om bulvanförhållande. Sandström har därvid icke uttalat sig för att begreppet bulvan skulle vara av annan innebörd i en kupongskattelagstiftning än i civilrätten.

Laurin har ej heller i en den 6 september 1941 dagtecknad promemoria angående skatteavdrag å vissa slag av inkomster, s. 33 f. och 82, anfört något som kan tagas till intäkt för att bulvanbegreppet skulle givas en speciellt skatterättslig mening.

Slutligen kan antecknas, att frågan icke berörts i en inom skatteberedningen av Kuylenstierna upprättad, den 26 november 1942 dagtecknad promemoria, delvis återgiven i prop. 12/1943.

Bev. behandlade ej detta spörsmål i sitt utlåtande i anledning av förslaget till kupongskatt, bev. 1/1943.

icke fick uppfattas som om förbjudna bulvanförhållanden legaliserades, och förordade för undvikande av missuppfattning att den av Kuylenstierna använda formuleringen »den utdelningsberättigade är bulvan» skulle ersättas med »utdelningsberättigad som uppträder som bulvan för annan». Departementschefen medgav att mot stadgandet i övrigt helt visst kunde resas invändningar men ansåg ett stadgande av denna art vara ofrånkomligt för att förhindra möjliga missbruk. Sådana torde enligt hans mening kunna befaras även där den verklige ägaren av aktien icke var ett i utlandet domicilierat rättssubjekt. En godtagbar lösning ansågs den avfattning innebära, som sedan lagfästes, nu i 1 § andra stycket första meningen. Sagda paragraf lyder enligt KF den 1 juni 1951:

Skyldighet att utgöra statlig inkomstskatt i form av kupongskatt för utdelning å aktie i svenskt aktiebolag åligger den som, när utdelningen blir tillgänglig för lyftning, i egenskap av ägare av den till aktien hörande kupongen eller eljest är berättigad lyfta utdelningen, därest

den utdelningsberättigade är fysisk person, vilken ej är bosatt eller stadigvarande vistas här i riket, eller oskift dödsbo efter sådan person eller utländskt bolag eller juridisk person, som enligt 16 § 2 mom. förordningen om statlig inkomstskatt skall likställas med utländskt bolag, och utdelningen ej är hänförlig till inkomst av rörelse som här bedrivits; eller

den utdelningsberättigade genom annat fång än arv eller testamente förvärvat rätt till utdelningen utan att också hava förvärvat aktien.

Skyldighet att utgöra kupongskatt skall ock åligga utdelningsberättigad, som uppträder såsom bulvan för annan, i det att han huvudsakligen för dennes räkning framträder såsom ägare till aktie, å vilken utdelningen belöper, försåvitt bulvanförhållandet är i strid med ett enligt lag gällande förbud eller det avser att bereda obehörig förmån vid taxering till statlig inkomstskatt eller kommunal inkomstskatt. Sådan skyldighet skall även åligga utdelningsberättigad, som innehar aktie under sådana förhållanden att fysisk person därigenom obehörigen vinner befrielse från kupongskatt.

Skyldighet att utgöra kupongskatt föreligger icke för person, som avses i 17 § eller 18 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt. I den utsträckning nedan sägs skall aktiebolag vid utbetalande av utdelning innehålla för kupongskatt erforderligt belopp.

Vid tillkomsten av KF om kupongskatt funnos regler om bulvanförhållanden i 76 § 1910 års aktiebolagslag, 1925 års lag om bulvanförhållande i fråga om fast egendom och 1934 års lag om bulvanförhållanden i fråga om aktier i vissa bolag.

Förarbetena till KF om kupongskatt föranleda icke till annan slutsats än att med bulvan avses detsamma som enligt angivna civilrättsliga lagstiftning. Med andra ord någon specifik skatterättslig innebörd av begreppet bulvan åsyftades icke.[9] Till stöd för denna uppfattning kan jämväl åberopas själva ordalydelsen i 1 § andra stycket KF om kupongskatt. Därjämte kan anmärkas att i åtskilliga kungörelser om nedsättning av kupongskatt på grund av ingångna dubbelbeskattningsavtal bulvanförhållanden särskilt uppmärksammats. Att begreppet bulvan därvid skulle ha annan än civilrättslig innebörd har ej hävdats.[1] — Att det civilrättsliga bulvanbegreppet ej är fullständigt klarlagt saknar betydelse i förevarande sammanhang.[1a] — Rättspraxis är synnerligen begränsad[2] och ger ingen ledning vid bedömandet av den föreliggande frågan.

Från tiden före kupongskatteförordningens ikraftträdande finnas några rättsfall,[3] där frågan gällde huruvida ett utländskt aktiebolag var ägare till vissa aktier eller allenast ombesörjde inkassering av utdelning för annans räkning. Efter-

---

[9] Varken Bodin, SvSkT 1943, s. 39 ff., eller Sandström, SvSkT 1944, s. 169 ff., har givit uttryck för någon motsatt mening.

[1] Jfr Sandström, Dubbelbeskattningsavtal, s. 385 ff.

[1a] Ang. den civilrättsliga innebörden av bulvan, se Grönfors, Bulvanköp av fast egendom, SvJT 1956.

[2] Dubbelbeskattningsavtalen föranleda i allmänhet en nedsättning av kupongskatten, vilket måhända är en förklaring härtill.

[3] *RÅ 1930 not. 750—1, 1932 ref. 49* och *not. 439*. Jfr *1935 ref. 35*.

som det utländska bolaget uppburit utdelningen samt vägrade att upplysa om vem som var ägare till de ifrågavarande aktierna inkomstbeskattades bolaget för utdelningen.

Endast ett komplex av mål angående vad som enligt KF om kupongskatt skall förstås med bulvan synes under senaste åren ha dragits under prövning i högsta instans. *RÅ 1947 not. 1602—3* åsyftas här.[4]

En i Finland bosatt person B. bildade år 1942 en familjestiftelse med säte i Stockholm. Enligt stadgarna hade stiftelsen till ändamål att lämna understöd till B., hans hustru, barn, övriga bröstarvingar samt syskon och syskonbarn. Vid bildandet skänkte B. stiftelsen ett belopp av 500 kronor. Förutom av stiftaren utgjordes styrelsen av två personer bosatta i Sverige. Sedermera försålde B. till stiftelsen 100 aktier i Mo och Domsjö AB för en köpeskilling, som huvudsakligen gäldades med revers löpande med ränta. Avräkningsnota upprättades i vanlig ordning. Valutakontoret underrättades om transaktionen och meddelade, att kontoret undantagsvis förklarade sig icke ha något att erinra mot densamma.

Beträffande anledningen till stiftelsens bildande upplystes i målet, att den uteslutande var att söka i en önskan att om möjligt åt viss finsk medborgare bevara dennes i Sverige befintliga värdehandlingar. Av samma anledning hade genom en av de svenska styrelseledamöterna bildats ett flertal andra släktföreningar.

År 1943 uppbar stiftelsen utdelning å förenämnda aktier. Emellertid åsattes stiftelsen icke någon taxering åren 1943—44 enär TN ansett, att den avsatta egendomen med hänsyn till innehållet i stadgarna och faktiskt föreliggande omständigheter icke tjänade ett fortvarande bestämt ändamål och att fonden på grund därav icke var att anse såsom en verklig stiftelse.

Taxeringsintendenten i Stockholm hävdade att enda syftet

---

[4] Samma fråga som i de angivna målen förelåg i *RÅ 1947 not. 1604—5.*

med stiftelsebildningen syntes ha varit att förvandla den skattepliktiga utdelningen till icke skattepliktig ränteinkomst. B. borde anses såsom ägare till aktierna.

Kupongskattenämnden förelade såväl stiftelsen som B. att erlägga kupongskatt för aktieutdelningen. B. ansågs vara ägare och stiftelsen bulvan.

Såväl B. som stiftelsen bestred att sådana omständigheter förelågo, vilka konstituera sådant bulvanförhållande som omförmäles i KF om kupongskatt. För den händelse bulvanförhållande skulle anses föreligga, kunde detta icke stå i strid med ett enligt lag gällande förbud. Stiftelsen hade vidare icke tillkommit för att bereda obehörig förmån vid taxering till skatt.

RR fann stiftelsen men ej B. skattskyldig till kupongskatt.[5]

Bulvanförhållande ansågs sålunda föreligga, och RR synes ha uppfattat bulvanförhållandet såsom tillkommet för att bereda obehörig förmån vid inkomsttaxering. Denna förmån skulle ha bestått däri, att B. icke var skattskyldig för ränteinkomsten från stiftelsen. Å andra sidan kan sägas att den förmån B. vann i beskattningsavseende bestod i friheten från kupongskatt, vilken skatt han därest aktieöverlåtelsen icke kommit till stånd varit skyldig erlägga (jfr nedan).

Frågan om innebörden av begreppet bulvan aktualiserades i samband med tillkomsten år 1951 av sista meningen i 1 § andra stycket KF om kupongskatt. För 1944 års allmänna skattekommitté[6] uppgavs att följande transaktion förekommit. En i utlandet bosatt person äger svenska aktier. Dessa aktier överlåtas till ett av honom ägt svenskt holdingbolag mot revers. Genom ränta å reversen tillgodogör han sig utdelningen, som uppburits av det svenska holdingbolaget. Kommittén fann för sin del att i sagda fall förelåg ett bulvanför-

[5] Den dubbelbeskattning som åsyftas vid bulvanförhållande skall tydligen genomföras medelst uttagande av kupongskatt samt inkomst- och förmögenhetsskatt av stiftelsen, SvSkT rättsfallshäftet 1948, s. 74.

[6] SOU 1950: 21, s. 142. Jfr *RÅ 1936 not. 454—6.*

hållande i syfte att bereda den verklige ägaren frihet från kupongskatt. Enär dittills gällande avfattning av 1 § andra stycket avsåg bulvanförhållande tillkommet för att bereda obehörig förmån vid taxering till statlig eller kommunal inkomstskatt, hade stadgandet enligt vad kommittén inhämtat icke ansetts tillämpligt beträffande bulvanförhållande, som avsåg att bereda obehörig frihet från kupongskatt[7] (jfr *RÅ 1947 not. 1602* ovan). Kommittén ansåg att missförhållandet enkelt och effektivt kunde avhjälpas därigenom, att i bestämmelsen efter ordet »obehörig» insattes orden »frihet från kupongskatt eller».[8] Förslaget till ändring tillstyrktes allmänt, dock att en remissinstans påpekade att av kommittén åsyftat holdingbolag enligt vanligt språkbruk ej kunde betecknas som bulvan.[9] Denna invändning accepterades av departementschefen i följd varav stadgandet gavs sin nuvarande lydelse.[1] Från norsk rättspraxis har tidigare antecknats ett i viss mån likartat fall som det nyss omnämnda. I det norska fallet kan till skillnad från det svenska med bestämdhet göras gällande att ingen fullständig överlåtelse förelåg, eftersom själva överlåtelsen av aktierna med hänsyn till villkoren vid densamma kunde åsidosättas såsom en skenrättshandling.[2]

Från tillämpningen av KL skall avslutningsvis antecknas ett avgörande rörande bulvanförhållande. En verkställande direktör i ett aktiebolag inköpte och försålde en fastighet för bolagets räkning. Inköpet hade skett för att rädda en bolagets fordran, intecknad i fastigheten, och försäljningen skedde inom kort tid efter inköpet. Transaktionerna hade bokförts i

[7] Den av 1944 års allmänna skattekommitté uppmärksammade transaktionen uppvisar likheter med omständigheterna i ett av KR den 20 april 1955 avgjort mål på besvär av A. Wenner-Gren.

[8] SOU 1950: 21, s. 13 och 142.

[9] Mellankommunala prövningsnämnden, prop. 182/1951, s. 61. Samma uppfattning synes Welinder företräda, utlåtande i målet *RÅ 1953 ref. 10.*

[1] Prop. 182/1951, s. 61.

[2] Se ovan, s. 209 f. Jfr för svensk rätts vidkommande de sins emellan motstridande avgörandena i *RÅ 1934 not. 194* och *1936 not. 722.*

bolagets böcker. Direktören åsatt taxering för realisationsvinst undanröjdes med hänsyn till angivna omständigheter, *RÅ 1953 not. 88.*[3] Att i beskattningshänseende bortse från bulvanen och alltid taxera den i realiteten agerande är icke något för svensk beskattningsrätt unikt.[4]

Negativ avgränsning av vad som förstås med kringgående av skattelag

Den hittills verkställda undersökningen ger icke tillräckligt underlag för ett definitivt ställningstagande till spörsmålet kringgående av skattelag enligt svensk beskattningsrätt. Emellertid torde kunna konstateras, att vissa problem få sin lösning utan anläggande av något speciellt skatterättsligt betraktelsesätt. Gåva och köp som blandat fång, förtäckt utdelning, skenrättshandlingar och bulvanförhållanden synas med stöd av allmänna regler kunna erhålla ett bedömande, som medför ett resultat, vilket står i överensstämmelse med skattelagstiftningens principer. Härutinnan intager svensk beskattningsrätt en ståndpunkt, som allmänt hävdats i utländsk rätt.[5]

Termen kringgående av skattelag bör förbehållas sådana spörsmål, vilka för sin lösning erfordra någon eller några särskilt utbildade metoder. De allmänna synpunkter, som framförts på innebörden av kringgående av lag[6], och de skilda bestämningar av kringgående av skattelag, vilka debatterats i utländsk[7] samt i svensk beskattningsrätt, erbjuda följande alternativ till klassificering av spörsmålet kringgående av

[3] Allenast ett ekonomiskt intresse i en affär föranleder i och för sig icke att bulvanförhållande kan anses vara för handen, *RÅ 1953 not. 923.* Intressegemenskap är ej tillräcklig grund för att bulvanförhållande skall anses föreligga, SvSkT rättsfallshäftet 1956, s. 78.

[4] Se t. ex. nordamerikansk beskattningsrätt Avd. II Kap. III.

[5] Se ovan, s. 149.

[6] Avd. I Kap. I och II.

[7] Avd. II.

skattelag: ett allmänt lagtolkningsproblem, ett speciellt problem om tolkning av skattelag samt ett särskilt skatterättsligt institut. Oavsett vilket alternativ som må visa sig vara det riktiga för svensk beskattningsrätts vidkommande, kan konstateras att fråga ej är om processuella eller straffrättsliga följder av att skattskyldig underlåter att lämna föreskriven medverkan vid taxering. Utanför området för denna undersökning falla därför falskdeklaration och vårdslös deklaration. Vidare avser problemet sådant det här avgränsats enbart de materiellträttsliga reglerna inom beskattningsrätten, varför reglerna rörande deklarations- och annan uppgiftsskyldighet icke behandlas. Den följande undersökningen ansluter sig alltså i detta hänseende till den i utländsk rätt allmänt accepterade och även av svenska författare hävdade uppfattningen rörande artskillnaden mellan kringgående av skattelag och brott mot regler rörande uppgiftsskyldigheten.[8] Vad här anförts äger i princip giltighet även i avseende å eftertaxeringsinstitutet.

Skönstaxering har sin motsvarighet i utlandet[9], och innebörden av skönstaxering i svensk beskattningsrätt har vid åtskilliga tillfällen klart angivits. I detta sammanhang är tillräckligt att hänvisa till vad departementschefen uttalade vid införandet år 1955 av 57 b § TF. Han anslöt sig till 1950 års skattelagssakkunnigas förslag att uttryckliga bestämmelser om skönstaxering borde införas samt anförde bl. a.:

»Skönstaxering bör emellertid icke såsom i de sakkunnigas förslag uppställas såsom en sanktion för uppsåtligt eller oaktsamt åsidosättande av bokförings- eller anteckningsskyldighet eller skyldighet att förvara handlingar och för övrigt icke heller anknytas till brister av mer formell art. Å ena sidan bör rätten att använda skönstaxering vara oberoende av om uppsåt eller oaktsamhet kan antagas föreligga. Å andra sidan bör försummelser från den skattskyldiges sida icke medföra att skönstaxering tillgripes, om den skattskyldiges inkomster

[8] Se ovan ang. tysk rätt, s. 94, schweizisk, s. 108, och anglosaxisk, s. 152. Beträffande svensk rätt se t. ex. Eriksson, s. 1.

[9] Se t. ex. ovan, s. 98.

ändå kan beräknas med tillbörlig noggrannhet på grundval av föreliggande material. Skönstaxeringen innebär en utväg, som bör tillgripas när inkomsterna icke kan beräknas på annat sätt. Syftet med skönstaxeringen får i och för sig självfallet inte vara annat än att söka uppnå det från materiell synpunkt riktigast möjliga taxeringsresultatet.»[1]

Liksom i bl. a. schweizisk rätt utgör skönstaxering för svensk rätts vidkommande icke ett erkännande av »freies Ermessen».[2] Skönstaxering tager nämligen icke sikte på lösandet av rättsfrågor enligt regler uppställda av den tillämpande myndigheten.

Utredningen har hittills allenast lämnat underlag för en negativ bestämning av kringgående av skattelag. Den fortsatta undersökning, med vilken avses att få fram även en positiv bestämning, omfattar en genomgång av skattelagstiftning mot kringgående, Kap. III, samt av rättspraxis på vissa områden där särskilda lagstiftningsåtgärder ännu icke vidtagits, Kap. IV. I Kap. V skall en sammanfattning göras i samband med en diskussion av spörsmålet kringgående av skattelag.

---

[1] Prop. 160/1955, s. 101 f.
[2] Jfr ovan, s. 98.

KAPITEL III

Lagstiftning mot kringgående av skattelag

Såsom framgår av redogörelsen för viss utländsk beskattningsrätt kunna lagstiftningsåtgärder mot kringgående givas olika utformning, och svensk skattelagstiftning uppvisar exempel på flertalet av de metoder, som kommit till användning i de tidigare behandlade utländska skattesystemen. De i Sverige tillämpade metoderna äro: skattesystemets utformning i avseende å subjekt mellan vilka råder intressegemenskap, utbyggnad av skattesystemet med nya skatteformer, generalklausuler och specialbestämmelser (»Ersatztatbeständen»), dispensregler, räntebestämmelser samt lagstiftningsåtgärder med retroaktiv verkan. Mången gång kan det givetvis vara svårt att gruppera en lagstiftningsåtgärd under någon av dessa rubriker, men då en uppdelning väsentligen endast skall tjäna ett praktiskt ändamål, nämligen att underlätta en översikt av svensk beskattningsrätt för att belysa lagstiftarens uppfattning av problemet kringgående av skattelag saknas anledning att ägna den systematiska sidan något egentligt intresse. Den i detta kapitel lämnade översikten av lagstiftningsåtgärder följer den antydda grupperingen.

Översikten omfattar olika lagstiftningsåtgärder och sådana delar av rättspraxis, vilka kunna sägas belysa innebörden och effektiviteten av dessa åtgärder. En viss återhållsamhet i redogörelsen för rättspraxis är berättigad, då flera av de nedan nämnda skatteformerna respektive skattebestämmelserna i och för sig äro av mindre intresse än deras motivering. Ett typiskt exempel på sist angivna förhållande utgör skatt på gåva och förmånstagareförvärv.

Skattesystemets utformning

Problemet om skattesystemets rätta utformning har många aspekter av såväl finansvetenskaplig som finansrättslig art, och någon redovisning av alla på denna fråga anlagda synpunkter är här icke platsen. Av intresse i detta sammanhang är allenast i vad mån skattesystemets uppbyggnad påverkats av en strävan att nå en fullständig rättslig reglering i syfte att förhindra kringgående. En effektivisering i rättsligt hänseende kan vara förenad med tillgodoseende av även andra ändamål, och i regel ha skattesystemets uppbyggnad, nya skatteformer eller omläggningar av gamla sin motivering endast delvis av här antydda strävan. Emellertid förekomma skatter som göra skäl för beteckningen kontrollskatter.[1]

I Sverige har icke förts någon allmän diskussion om utformningen av skattesystemet i det hänseende varom nu är fråga, dock kan 1953 års skatteflyktskommitté förväntas anlägga synpunkter av antydd art. Spörsmålet har här liksom i åtskilliga andra länder i stället tagits upp i mera begränsade sammanhang, och under innevarande sekel ha strävandena hittills särskilt inriktats på att effektivisera arvsbeskattningen i vidsträckt mening samt familjebeskattningen ävensom dubbelbeskattningen av aktiebolags och ekonomiska föreningars inkomster. En skärpning av lagstiftningen är märkbar under senare år, och som det mest drastiska exemplet framstår fondskatten, med vilken åsyftas icke blott ett genomförande av det andra ledet i dubbelbeskattningen av vissa förvaltningsbolags inkomster utan även en upplösning av dessa företag.

Nedan skall översiktligt behandlas vad som i korthet skulle kunna kallas familjebeskattningen, beskattningen av s. k. familjebolag samt av koncerner.

I samband med 1952 års omläggning av statsbeskattningen diskuterades den tekniska utformningen av *familjebeskatt-*

[1] Se härom, s. 313.

ningen. Ett system med särbeskattning av äkta makar undersöktes men avvisades, och sambeskattning av äkta makar är alltjämt den metod som användes vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen.[2] Ett av skälen till att särbeskattning ej valdes var, att en sådan metod ansågs öppna möjligheter för äkta makar att vinna skattelättnader genom en mer eller mindre konstlad uppdelning av inkomst och förmögenhet mellan makarna.[3] 1949 års skatteutredning fann också för sin del, att förbudet mot avdrag för lön till make måste bibehållas även i ett särbeskattningssystem.[4] Det år 1952 införda särskilda avdrag, som vid taxering enligt Si medgives gift man, vars hustru deltager i hans jordbruk eller rörelse, bedömdes vidare icke kunna grundas på en värdering av hustruns arbetsinsats utan konstruerades som ett schablonavdrag att utgå efter vissa generella grunder.[5]

Enligt gällande rätt förekommer sambeskattning av föräldrar och barn i viss begränsad omfattning i fråga om såväl inkomst som förmögenhet, 20 § KL och 8 § Sf. Sistnämnda stadgande har haft föregångare alltsedan 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt och motiverades av departementschefen år 1910 med »att under senare år, då genom utsträckt deklarationsskyldighet inkomster äfven af kapital allt mer förlorat möjlighet att förblifva osynliga, benägenhet uppstått, att genom förmögenhetens fördelning å barn undgå den eljest uppkommande skatteplikten».[6] Departementschefen fann, att en sådan benägenhet torde komma att växa med införandet av en förmögenhetsskatt.[7] Tanken på att i husfaderns hand beskatta familjemedlemmarnas inkomster och

[2] Betr. den historiska utvecklingen i fråga om äkta makars beskattning, se SOU 1949: 47, s. 19 ff.

[3] SOU 1951: 51, s. 202 och 170.

[4] SOU 1951: 51, s. 202.

[5] Prop. 213/1952, s. 94. Avdraget synes i viss mån kunna betecknas såsom ett för gifta jordbrukare och rörelseidkare förhöjt ortsavdrag.

[6] Prop. 88/1910, s. 155 f.

[7] Prop. 88/1910, s. 156.

förmögenhet avvisades utan motivering.[8] Emellertid har övervägts en sambeskattning till förmögenhetsskatt av föräldrar och barn i vidare mån än som nu är fallet. 1949 års skatteutredning förordade nämligen en obligatorisk sambeskattning av föräldrars och barns förmögenhet intill dess barnen fyllt 16 år.[9] Mot förslaget anfördes av RN bl. a., att ett sådant förfarande i vissa fall skulle innebära samtaxering, icke av två personer — såsom vid samtaxering av äkta makar — utan av ett flertal skattskyldiga, något som ur teknisk synpunkt icke var önskvärt.[1] Något förslag lades ej heller fram för riksdagen.[2]

Reglerna om sambeskattning — under vissa förutsättningar — av föräldrars och barns förmögenhet ha sålunda stått oförändrade alltsedan förmögenhetsskattens införande. Samma stabilitet uppvisa icke reglerna om samtaxering till inkomstskatt beträffande barns lön från sina föräldrar. 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt tolkades av Palmgren—Carleson så, att avdrag ej fick ske för lön och underhåll åt hemmavarande barn, som deltogo i arbetet med fast egendoms skötsel eller i husfaderns rörelse eller yrke, så framt de icke särskilt taxerades för inkomst därav eller, utan att vara taxerade, uppnått 15 års ålder, i vilket sistnämnda fall avdraget dock ej fick överstiga 200 kronor för varje sådant barn.[3]

På grundval av ett av inkomstskattesakkunniga framlagt förslag[4] beslöts år 1919 den ändringen av 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt, att avdrag för lön till hemmavarande barn begränsades till det fall barnet uppnått 21 år eller självt skolat taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt.

---

[8] Prop. 88/1910, s. 156.

[9] SOU 1951: 51 s. 14 och 245 f.

[1] Prop. 213/1955, s. 123.

[2] Ang. vad som förekom vid riksdagsbehandlingen, se bev. 50/1952, s. 74 f.

[3] Palmgren 7, s. 49.

[4] Bilaga 1 till prop. 259/1919, s. 30 ff.

Vidare infördes i 25 § 2 mom. första stycket nämnda förordning följande stadgande:

Har skattskyldig hemmavarande eller av honom helt eller delvis underhållna barn under 21 år, skall, därest barnen icke själva skolat taxeras till inkomst- och förmögenhetsskatt, den skattskyldige taxeras jämväl för sådana barns inkomst och förmögenhet.

Skälet för utvidgningen av familjebeskattningen var, att en familjs skatteförmåga ansågs böra mätas efter familjemedlemmarnas sammanlagda inkomster.[5] Författningsändringen var sålunda icke uttryck för en strävan till effektivisering av familjebeskattningen i rent tekniskt hänseende.[6] Genom beslut av 1922 års riksdag upphävdes sambeskattningen i fråga om inkomst enligt 25 § 2 mom. på grund av att systemet medfört ojämnheter i beskattningen samt taxeringstekniska svårigheter.[7]

En viss förskjutning ägde sedermera rum genom 1928 års lagstiftning[8] varigenom faktisk sambeskattning infördes för det fall, att lön utgår från föräldrar till barn under 16 år oavsett att barnet har annan inkomst, för vilket det påföres inkomstskatt. Såsom framgått av det föregående föreskrev 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt icke sådan sambeskattning utan uppställde som förutsättning för sambeskattning, att barnets sammanlagda inkomst ej uppgick till skattepliktig sådan.

Tanken på en vidgad familjebeskattning har framförts på senare tid[9], dock har effektivitetssynpunkten i huvudsak en-

[5] Prop. 259/1919, s. 32.

[6] Departementschefen anmärkte bl. a.: »Farhågorna för att hemmavarande i jordbruket sysselsatta barns i avlöning, kost och andra förmåner bestående inkomst skall övervärderas torde vara överdrivna», prop. 259/1919, s. 39.

[7] Prop. 209/1922, s. 14 och 29.

[8] I detta sammanhang bortses från sänkningen av åldersgränsen, se härom Eberstein, s. 188 not 1.

[9] Björklund, SvSkT 1944, s. 531 f., och Lindahl, s. 302 ff.

dast kommit att betonas i samband med den ökade förekomsten av de s. k. barnreverserna.[1]

Förbudet mot avdrag för periodiskt understöd till medlem av det egna hushållet och — med visst undantag — till annans undervisning och uppfostran bör vidare omnämnas såsom en regel, vilken i viss mån motverkar splittring inom familjen av inkomst och förmögenhet i beskattningshänseende.

En år 1951 vidtagen ändring av bestämmelserna om beskattning av realisationsvinst, varigenom gåva av make eller skyldeman icke längre kan i samma utsträckning som tidigare utnyttjas för att undvika beskattning av realisationsvinst, har helt motiverats av en önskan att förhindra dylikt utnyttjande.[2]

Såsom inledningsvis antytts har familjebeskattningen i vidsträckt mening icke närmare diskuterats ur effektivitetssynpunkt. Här gjorda anteckningar bestyrker sagda förhållande. Däremot utgör arvsskattens utbyggnad med en allmän gåvoskatt exempel på lagstiftning tillkommen för att effektivisera familjebeskattningen.

Utformningen av de s. k. *familjebolagens* inkomstbeskattning diskuterades icke närmare före 1928 års lagstiftning.[3] Intresset knöt sig i stället till den allmänna frågan om bolagsvinstens dubbelbeskattning. Bolagsskatteberedningen synes först ha uppmärksammat de särskilda problem, som sammanhänga med familjebolagens beskattning. Beredningen fann förklarligt, att den merbeskattning, som följer av bolagsvinsternas dubbelbeskattning, synes mindre rättvis för i sådana bolag verksamma aktieägare.[4] Att införa särskilda bestämmelser i syfte att förebygga merbeskattningen för dessa grupper skattskyldiga ansågs knappast kunna ske, bl. a. »av det

[1] SOU 1951: 51, s. 246 f. Jfr Björklund, SvSkT 1944, s. 531.

[2] Prop. 170/1951, s. 44 f.

[3] Se historiken i bet. 1919, s. 11 ff. 1924 års skatteberedning tog ej heller upp frågan, SOU 1926: 18.

[4] SOU 1931: 40, s. 136.

skälet, att en avgränsning av s. k. familjebolag svårligen i längden skulle kunna upprätthållas».[5]

Såsom framgått av Avd. III Kap. II tog beredningen upp den andra sidan av problemet med dubbelbeskattningen, nämligen hur denna beskattning skulle kunna göras effektiv. I sådant syfte föreslog beredningen införande av ersättningsskatten[6] samt av ett allmänt hållet stadgande avseende bl. a. förtäckt utdelning. Ett ytterligare steg i skärpande riktning togs år 1951, då skattskyldighet — med visst undantag — för svenska utdelningar infördes för de s. k. familjebolagen.[7] Därmed avsågs att hindra sådana missbruk, som möjliggjordes genom luckor i den äldre skattelagstiftningen.[8] Begreppet familjebolag infördes därmed i KL, men begreppet gavs avsiktligt en obestämd utformning.[9] Såsom en följd av sistnämnda lagstiftning vidtogos år 1953 vissa ändringar i KF om utskiftningsskatt.[1] Den senaste lagstiftningsåtgärden i skärpande riktning är KF om fondskatt.[2] Den här i korthet skisserade utbyggnaden av familjebolagens beskattning ger vid handen, att lagstiftaren icke ansett enkelbeskattningens princip böra komma till användning beträffande familjebolagens vinster. Tendensen i utvecklingen belyses även därav, att, såsom närmare framgår av Avd. III Kap. IV, dubbelbeskattning i viss utsträckning av kommanditbolags vinster vid åtskilliga tillfällen övervägts.

Koncernbeskattningen har särskilt uppmärksammats efter tillkomsten av ABL, och som en följd av ABL:s bestämmelser om fusion infördes år 1950 i KL och KF om utskiftningsskatt

---

[5] SOU 1931: 40, s. 137.
[6] Se vidare nedan i detta kap.
[7] Se vidare nedan i detta kap.
[8] SOU 1950: 21, s. 119.
[9] Prop. 182/1951, s. 42.
[1] Se vidare nedan i detta kap.
[2] Se vidare nedan i detta kap.

regler beträffande vissa fusioner.[3] Inkomstskatteproblem i fråga om moder- och dotterbolag ha emellertid redan dessförinnan tilldragit sig intresse. Ett system med dubbelbeskattning av bolagsvinst innehåller nämligen i sig själv åtskilliga spörsmål rörande koncerners beskattning. Särskilt framträda frågorna om s. k. kedjebeskattning och om avdrag för gäldränta belöpande på lån för förvärv av aktier och andelar. Kedjebeskattning skall enligt KL ej ske annat än i begränsad utsträckning (s. k. svarta familjebolag och företag, där aktier och andelar utgöra varulager). Sedan år 1953 finnas bestämmelser om rätt, med vissa undantag, till anmärkta gäldränteavdrag. Därjämte finnas ytterligare några stadganden i KL, vilka taga sikte på bl. a. koncerner. Här åsyftas främst punkt 3 b. av anvisningarna till 29 §, 43 § och 57 § 3 mom. KL, vilka bestämmelser behandlas nedan i detta kapitel.

Antydda regler sammantagna skulle möjligen kunna uppfattas som uttryck för att organteorin i viss mån vunnit erkännande vid inkomstbeskattningens utformning.[4] Så kan åtminstone delvis sägas vara fallet, i det att organteorin, även om själva ordet icke använts, under förarbetet till flera av de angivna reglerna föresvävat förslagsställare och lagstiftare. Såsom exempel på förarbeten, däri tankegångar besläktade med organteorin framförts, må allenast nämnas en av Örne den 5 december 1921 dagtecknad promemoria[5], 1924 års skatteberednings betänkande angående beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet[6], 1949 års utskiftningsskattesakkunnigas betänkande[7] samt en den 5 januari 1952 dagtecknad promemoria med förslag till ändringar i KF om utskiftningsskatt m. m.[8]. Å andra sidan bör understrykas,

[3] Se härom nedan i detta kap.
[4] Jfr Mutén, s. 267 ff.
[5] Se SOU 1926: 18, s. 47 ff.
[6] SOU 1926: 18, s. 51 ff.
[7] SOU 1949: 56, s. 65 ff.
[8] Prop. 28/1953, s. 32 ff.

att något enhetligt koncernbegrepp icke finnes i KL, utan detta skiftar till innehåll och omfattning i olika stadganden. Effektivitetssynpunkten har föranlett denna varierande utformning.

Skatter tillkomna för att förhindra kringgående

Med kontrollskatt förstås enligt Schmölders en skatt tillkommen för att effektivisera skattesystemet.[1] Även om därvid icke i första hand åsyftas att förhindra kringgående av skattelag torde någon lämpligare term icke finnas för skatteformer, vilkas uppgift är att omintetgöra kringgående åtgärder.

I det följande skola behandlas skatt på gåva och förmånstagareförvärv, utskiftningsskatt, ersättningsskatt, fondskatt och KF om beskattning av vissa kapitalförsäkringar. Genom denna ordning vinnes även ett historiskt perspektiv på utvecklingen av samhällets åtgärder i kampen mot kringgående.

Rent lagtekniskt kan med skäl ifrågasättas om icke t. ex. utskiftningsskatten bort infogas i Sif och därefter i Si på samma sätt som skatt på gåva regleras i samma författningar som skatterna på arv och kvarlåtenskap. I båda fallen är fråga om en utbyggnad av skatteobjektet. Att utskiftningsskatten upptagits i en särskild förordning har sin grund i skattens komplicerade karaktär och begränsning till svenska aktiebolag. Lagtekniska och systematiska synpunkter ha ej heller varit avgörande för urvalet av de skatter, som behandlas i detta avsnitt. Urvalet har i stället bestämts av att dessa skatter föregåtts av ett relativt omfattande förarbete och anledning förelegat att därunder diskutera problemet kringgående av skattelag med särskilt anläggande av rättstekniska synpunkter.

Utöver här nyss anmärkta skatter finnas andra, som tillkommit för att effektivisera beskattningen men som väsentligen motiverats med att de ordinarie skatterna från taxerings-

[1] Se ovan, s. 87.

och uppbördssynpunkt äro otjänliga för beskattning av vissa inkomster. Såväl 1908 års KF angående bevillningsavgifter för särskilda förmåner och rättigheter som 1943 års KF om kupongskatt utgöra komplement till de ordinarie skatterna och ha sin motivering i de kontrollsvårigheter, som skulle uppstå därest de inkomster dessa skatteförfattningar avse skulle vara underkastade taxering till vanlig inkomstskatt.[2]

1953 års KF om särskild sjömansskatt har icke karaktär av kontrollskatt i ovan angiven mening utan är närmast att uppfatta som en bevillningsavgift[3] tillkommen av andra skäl än en önskan att förbättra inkomstbeskattningen. Utvidgningen av den subjektiva skattskyldigheten har bl. a. föranletts av det förhållandet, att utomlands bosatta sjömän tidigare icke fingo vidkännas skatteavdrag, vilket påtalats av svenska sjömän såsom ett irritationsmoment.[4]

1928 års KF om särskild skatt å vissa lotterivinster har sin grund i vinsternas natur av kapitalförvärv[5] ävensom i svårigheten ur kontrollsynpunkt att göra en inkomstbeskattning av sådana vinster effektiv.[6]

Sist uppräknade skatter sakna sålunda med hänsyn till den bestämning av kringgående av skattelag som preliminärt gjorts i Avd. III Kap. II, intresse för undersökningen.

Skatt på gåva och förmånstagareförvärv

Motivet för arvsskattens komplettering med en allmän gåvoskatt har i Sverige[7] liksom i åtskilliga andra länder[8] väsentligen

[2] Se t ex. SOU 1942: 34, s. 253, prop. 214/1952, s. 20, och Sandström, SvSkT 1944, s. 171.

[3] Jfr prop. 100/1953, s. 440.

[4] Se prop. 100/1953, s. 439.

[5] Jfr SOU 1923: 69, s. 87 och 106 f.

[6] Prop. 213/1928, s. 219 och 235.

[7] Se bl. a. Bet. 1910, s. 32 och 63 f., prop. 114/1914, s. 66, Eberstein, AGF 1914, s. 242, och SOU 1946: 79, s. 243.

[8] Se t. ex. ang. tysk rätt Davidson, ET 1907, s. 165, och Eberstein, AGF 1914, s. 242.

varit att förhindra kringgående av arvsskatten. Kvarlåtenskapsskattens uttagande vid gåva har samma principiella grund.[9] Eberstein har i flera arbeten[1] belyst utvecklingen av den svenska arvs- och gåvobeskattningen, varför anledning saknas att här återgiva de överväganden, som föranlett att beskattningen ej begränsats till gåvor, med vilka arvsskatten skulle kunna kringgås. Erinras må allenast om att de kommitterade, vilkas förslag låg till grund för 1914 års lagstiftning, togo bestämt avstånd från tanken att åt vederbörande myndighet överlämna att i det individuella fallet söka utforska, huruvida den, som gjort gåvan, haft för avsikt att därigenom undvika arvsskatt. För en sådan undersökning torde enligt de kommitterade sällan några hållpunkter finnas, och densamma måste »ovillkorligen få en synnerligen förhatlig karaktär, allrahelst den finge till föremål viljeyttringar af en person, som vid tidpunkten för undersökningens verkställande vore död».[2] Någon allvarlig tanke på en dylik utformning av gåvobeskattningen har därefter icke framförts i svensk diskussion, och 1945 års statsskatteberedning avvisade metoden med hänvisning till att det skulle bliva nödvändigt att överlämna åt beskattningsmyndigheterna att verkställa prövning från fall till fall, en anordning som enligt beredningen skulle innebära stora risker för ojämnhet i bedömandet med därav följande orättvisor och osäkerhet för de skattskyldiga.[3] Av stort intresse är att konstatera att 1945 års statsskatteberedning trots att gåvobeskattningen handhaves av kvalificerade tjänstemän och redan i andra instans prövas vid domstol fann nu avhandlade konstruktion icke användbar vid kvarlåtenskapsskattens utformning. Å andra sidan kan sägas att kvarlåtenskapsskatt vid gåva

---

[9] SOU 1946: 79, s. 249 f.

[1] Bl. a. Om skatt på arf och gåfva enligt svensk rätt samt Den svenska arvs- och gåvobeskattningen.

[2] Bet. 1910, s. 69.

[3] SOU 1946: 79, s. 250.

i vissa hänseenden begränsats så starkt, att densamma icke kan betecknas såsom en allmän gåvoskatt.[4]

Reglerna för beskattning av livförsäkringsbelopp, som tillkommer förmånstagare, ha konstruerats efter samma metod som tillämpats vid utformningen av gåvobeskattningen. — Förmånstagares förvärv har icke ansetts ha karaktär av gåva[5] vilket år 1931 föranledde ett tillägg till 1914 års AGF. — Rättstekniska överväganden ha även i fråga om dylika försäkringsbelopp medfört schematiska bestämmelser utan subjektiva rekvisit.[6]

I beskattningshänseende har begreppet gåva givits en annan utformning än inom civilrätten såtillvida att skatterättslig gåva å ena sidan är mera omfattande än gåva i civilrättslig mening men å andra sidan mera begränsad än denna. Ändamålssynpunkter ha därvid varit vägledande[7], men rättspraxis kan dock inte sägas ha följt utpräglat fiskaliska linjer.[8] Gränsdragningen mellan köp och gåva, särskilt där dessa fång äro blandade, är såsom framgått av den tidigare undersökningen icke något för beskattningsrätten speciellt problem. Inkomstskattens och gåvoskattens samordning är däremot en del av ett allmänt spörsmål, som helt ligger inom beskattningsrättens område. En granskning av sistnämnda spörsmål skall här icke företagas och är ej heller av behovet påkallad i detta sammanhang.

Gåvobeskattningens uppgift har icke ansetts åsidosatt genom den större skattefriheten för gåva än arv och kvarlåtenskap,

---

[4] Eberstein har kritiserat bl. a. skattefriheten för vad som genom gåva eller testamente tillkommer juridiska personer och därvid framhållit den bristande överensstämmelsen med skattens teoretiska motivering, Kvarlåtenskapsskatten, s. 31 ff.

[5] Hansson, SvJT 1930, s. 581 ff., och där anfört rättsfall. Att förmånstagareförvärv voro skattefria betecknades såsom en lucka i lagstiftningen, prop. 211/1931, s. 49. Se vidare Eberstein, s. 984 f.

[6] Se t. ex. prop. 211/1931, s. 36 ff., och SOU 1946: 79, s. 258 ff.

[7] Se Eberstein, AGF, s. 136 ff., och SOU 1939: 18, s. 140.

[8] T. ex. *NJA 1934 s. 557* kommenterat av Eberstein, AGF, s. 138.

38 § AGF[9] och 15 § 2 mom. Kvarlf.[1]. Däremot kvarlåtenskapsskattebelägges gåva till arvsberättigad enligt strängare regler än gåva till icke arvsberättigad, 17 § Kvarlf.[2] Slutligen må i detta sammanhang nämnas att reglerna för omedelbar beskattning av gåva vid framskjutna förvärv ha begränsats i förhållande till sådan beskattning vid framskjutet förvärv genom arv, 6 och 7 §§ jämförda med 36 § andra stycket AGF. Skälet för sistnämnda begränsning är jämväl att hindra försök till kringgående av reglerna om kumulation av gåva och arv[3], under det att samma skäl föranlett omedelbar arvsbeskattning vid framskjutet förvärv enligt 6 § andra stycket b) AGF[4]. Utmärkande för samtliga antydda bestämmelser är att de uppbyggts av objektiva rekvisit. Även en presumtionsregel rörande vad som skall förstås med »all avkastning av egendom» vid framskjutet förvärv har ansetts böra komma till användning, 6 § tredje stycket AGF.[5] Lagstiftaren har alltså även i dessa hänseenden undvikit att helt överlämna åt tillämpningen att draga upp gränserna. Reglerna ha därigenom blivit schematiska, vilket här i rättssäkerhetens intresse är att föredraga framför nyanserade och med nödvändighet mera komplicerade och i följd därav än mer svårtillämpade regler.

Även ett system med allmän gåvobeskattning måste för att bliva effektivt utbyggas med regler för kumulation av gåvor samt gåva och arv respektive testamente. Reglerna i 19 och 41 §§ AGF rörande kumulation bygga på objektiva rekvisit,

---

[9] I Bet. 1910, s. 91, anmärkes bl. a., att avsikt att genom donationer till fromma stiftelser eller andra välgörande eller allmännyttiga institutioner kringgå bestämmelserna om arvsskatt väl ytterst sällan torde vara för handen.

Ang. tolkning av 38 § sista stycket AGF, se Steneborn, s. 50.

[1] SOU 1946: 79, s. 250, där kvarlåtenskapsskatt för gåva angivits icke skola ha ett fristående syfte.

[2] SOU 1949: 79, s. 251, och prop. 212/1947, s. 348.

[3] Eberstein, AGF, s. 147 f.

[4] Se t. ex. SOU 1939: 18, s. 87.

[5] Ang. tillämpningen av denna regel, se *SvJT 1946 ref. 40.*

och tidsintervallerna medförande dylik kumulation äro sålunda icke avhängiga av givarens syfte med gåvan i det enskilda fallet.[6] Kumulation av t. ex. gåvor skall endast ske i fråga om gåvor från samme givare, vilket varit en av anledningarna till det under senare år livligt diskuterade spörsmålet huruvida gåvor från äkta makar alltid skola betraktas såsom en gåva eller hänsyn vid bedömandet skall tagas till makarnas familjerättsliga egendomsförhållanden i det enskilda fallet. Spörsmålet har av HD vid tillämpning av AGF lösts enligt rent familjerättsliga regler, och det fiskaliska intresset har icke tillåtits dominera bedömandet.[7] En splittring av gåva genom att använda en pålitlig mellanhand är ett problem av annan natur, vilket finner sin lösning med stöd av allmänna regler om skenrättshandlingar.[8]

Vad angår reglerna för kumulation enligt Kvarlf., vilka i överensstämmelse med kvarlåtenskapsskattens utformning äro mera begränsade än i AGF, har samma lagteknik kommit till användning som i AGF. Sammanläggning sker sålunda efter summariska regler, 18 och 21 §§ Kvarlf., och någon anknytning till givarens avsikt i skattehänseende med gåvan har ej skett.[9] Under förarbetena uppmärksammades att de förordade bestämmelserna om sammanläggning, vilka sedermera upptagits i Kvarlf., kunde utnyttjas på ett icke avsett sätt. Korrektivet däremot förutsattes vara författningsändring.[1]

---

[6] Ang. äldre samt nu gällande rätt se Landén, Arvsskatt, s. 37, Bet. 1910, s. 70 och 88, bilaga till prop. 252/1934, s. 51 f., SOU 1939: 18, s. 210 ff. och Eberstein, AGF, s. 110 f. och 152 ff.

[7] Se bl. a. Bratt SvSkT 1947, s. 235 ff., och där anförda rättsfall. Vad angår bedömandet i fråga om kvarlåtenskapsskatt vid gåva är situationen motsatt i det att 17 § andra stycket Kvarlf. och grunderna för författningsrummet föranleder ett frångående av familjerättsliga regler, se Bratt, SvSkT 1952, s. 170 ff., och där anfört rättsfall.

[8] Se ovan Avd. III Kap. II Skenrättshandlingar.

[9] Se t. ex. prop. 212/1947, s. 367.

[1] Prop. 212/1947, s. 367.

Vid tillkomsten av de regler, vilka ovan antytts, ha dessa genomgående motiverats med att de skola förhindra kringgående av arvs- respektive kvarlåtenskapsskatten. Värd att anteckna är avsaknaden i förarbetena av uttalanden att en extensiv tolkning skulle skänka lagstiftningen åsyftad effektivitet och införandet av förenämnda spärregler i följd därav vara överflödigt. Någon motsvarighet i Sverige finnes icke till den i Storbritannien ibland framförda teorien om »form and substance», om därmed förstås något annat och mera än bristande överensstämmelse mellan rättshandlings rubricering och innehåll.[2] Än mindre tyder rättspraxis på att något begrepp »Steuerumgehung» uppfattat enligt tysk rätt föresvävat domstolarna.

Även om reglerna för beskattning av arv, gåva och kvarlåtenskap gjorts i möjligaste mån schematiska och enkla uppstå åtskilliga komplicerade tillämpningsproblem, av vilka några här skola antydas.

Skattefrihet enligt 3 och 38 §§ AGF medför på grund av anknytningen till ändamålsbestämmelsen med testamenterad eller bortgiven egendom samma svårigheter vid tillämpningen som motsvarande regler om skattefrihet för inkomstskatt. I detta sammanhang må allenast erinras om gränsdragningen mellan stiftelser med i 3 § AGF angivna sociala ändamål och familjestiftelser.[3] Huvudsaklighetsprincipen förenklar dock i viss mån dylik gränsdragning.

Den enligt 39 § b) AGF stadgade skattefriheten för »vad någon erhållit såsom bidrag till undervisning eller uppfostran» har naturligen inbjudit till åtskilliga tvister. Motivet för skattefriheten har i förarbetena icke närmare utvecklats.[4] Eberstein

---

[2] Se ovan, s. 128 f.

[3] Se Eberstein, AGF, s. 25, och Steneborn, s. 6. Familjestiftelsernas skattskyldighet har ansetts ligga i sakens natur, SOU 1939: 18, s. 125.

[4] Se t. ex. Bet. 1910, s. 92 f., och SOU 1939: 18, s. 146 f.

har funnit denna skattefrihet korrespondera med dels skattefriheten enligt 3 § AGF för juridisk person med ändamål att främja barns eller ungdoms vård och fostran eller utbildning, dels den skattelindring som enligt 28 § AGF medgives barn under 18 år.[5] Till skillnad från sistnämnda bestämmelse uppställes i 39 § b) icke någon begränsning. 1945 års statsskatteberedning fann att skattebefrielsen enligt 39 § b) i stor utsträckning missbrukats, men av olika skäl framlade beredningen icke något förslag till lagstiftningsåtgärd.[6] En ledamot av beredningen förordade i ett särskilt yttrande följande omformulering:

»b) för gåva till barn eller ungdom, där gåvan utgör bidrag till undervisning eller uppfostran samt omständigheterna äro sådana, att gåvotagaren genom bidraget kan anses hava tillförsäkrats en förmån, som han eljest icke skulle hava åtnjutit»[7],

Samma tankegång som låg bakom detta förslag upptogs av 1944 års allmänna skattekommitté, som för sin del föreslog ett stadgande av i huvudsak samma lydelse.[8] Kommittén fann både nödvändigt och önskvärt med en diskretionär prövning i det särskilda fallet och tog avstånd ifrån schablonmässiga regler. Den förordade författningsändringen skulle innebära en synnerligen stark begränsning av skattefriheten, men därvid bör ihågkommas att kommitténs majoritet föreslagit viss rätt till avdrag vid inkomsttaxering för periodiskt understöd till annans undervisning eller uppfostran. Någon lagstiftningsåtgärd har ännu icke vidtagits i anledning av dessa förslag.

Utskiftningsskatt

Principen om dubbelbeskattning av aktiebolagsinkomster kom till uttryck första gången i 1902 års KF om inkomstskatt

[5] Eberstein, AGF, s. 150, och SvSkT 1946, s. 393 f.

[6] SOU 1946: 79, s. 246 ff.

[7] SOU 1946: 79, s. 304.

[8] SOU 1950: 21, s. 99. I stället för »barn eller ungdom» använde kommittén uttrycket »gåvotagare».

och förverkligades därefter ytterligare i 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt; dock att dess genomförande i viktiga hänseenden kom att anstå till 1919 års lagstiftning om den s. k. B-skatten och 1927 års KF om utskiftningsskatt. Beträffande den historiska utvecklingen kan hänvisas till den redogörelse, som lämnats av 1949 års utskiftningsskattesakkunniga.[9] I detta sammanhang må blott erinras om att förslag redan år 1913 framfördes till beskattning av vinstmedel, som vid bolags upplösning överfördes till aktieägarna. Före B-skattens införande förekommo exempel på att bolag med ansamlade vinstmedel upplöstes, varefter delägarna startade ett nytt bolag, samt att bolag utsläppte gratisaktier och därefter nedsatte aktiekapitalet.[1] Under de tidigare diskussionerna framfördes olika förslag till lagstiftningsåtgärder däribland att låta aktieägarna årligen skatta för den del av bolagets inkomst, som icke utdelas, eller att låta aktieägarna skatta oavsett huruvida fråga är om årsutdelning eller »slutlig utdelning» vid bolags upplösning. Vidare förordades en annan väg nämligen att vad som utskiftas skulle göras till föremål för realisationsvinstbeskattning oavsett tiden för aktieinnehavet och sättet för aktieförvärvet.

Såväl B-skatten som utskiftningsskatten ha tillkommit för att fylla en lucka i skattesystemet. Utskiftningsskatten avses sålunda skola komplettera de allmänna inkomstskatterna.[2] Anmärkas må i sammanhanget att icke någon remissinstans under förarbetena till utskiftningsskatten uttalade sig för beskattning av utskiftade medel med stöd av en extensiv tolkning av reglerna om beskattning av utdelning.[3]

---

[9] SOU 1949: 56, s. 19 ff.

[1] Prop. 193/1926, s. 6, samt sakkunnigutredningen fogad vid prop. 134/1927 såsom bilaga, s. 8.

[2] Se t. ex. prop. 134/1927, s. 10.

[3] I ett yttrande från år 1918 upplyste KR, att enligt då rådande praxis beskattningsbar utdelning å aktier icke ansågs vara för handen, då, i sammanhang med bolagets upplösning, till delägarna utbetalades hans andel i

Några spörsmål rörande utskiftningsskatten skola upptagas i det följande. Sålunda skall belysas gränsdragningen mellan utdelning och utskiftning ävensom den successiva skärpningen av beskattningsreglerna. Viktigast äro i sistnämnda hänseende reglerna om beskattning vid nedsättning av aktiekapital särskilt beträffande gratisaktier samt preferensaktier i familjebolag.

Utskiftningsskattens föremål begränsas å ena sidan av vad som hänföres till aktieutdelning och, å andra sidan, av vad som är att anse såsom återbäring av tillskott[4] från delägarna. Innebörden av tillskjutet belopp har angivits i 3 § 1 mom. KF om utskiftningsskatt. Begreppet utdelning ansågs under förarbetena till KF om utskiftningsskatt icke behöva närmare klarläggas, då bestämmelser därom funnos i inkomst- och förmögenhetsskatteförordningen.[5] Bestämningen av *utskiftat belopp* i 2 § KF om utskiftningsskatt i dess nu gällande lydelse anknyter till nedsättning av aktiekapital och bolags upplös-

bolagets kapitaltillgångar, yttrandet återgivet i Bet. 1919, s. 37. Samma uppfattning om praxis, bev. 58/1918, s. 10. Jfr finsk rätt, s. 184 not 3.

[4] Prop. 134/1927, bilaga s. 10. Jämväl i ett annat hänseende finnes en begränsning av utskiftningsskattens föremål, i det att endast vad som kommer delägarna tillhanda beskattas. Sålunda beskattas icke en gång intjänade vinstmedel, som därefter gått förlorade eller bortskänkts.

Därest aktiekapitalet delvis gått förlorat och därefter ökats till sin tidigare storlek genom fondemission gäller vid inlösen av därvid utgivna gratisaktier att vinstmedel i princip skall anses använda, se härom prop. 240/1950, s. 44 och 47. Departementschefen framhöll emellertid år 1950, att ett sådant bolag är berättigat att i tillskjutet belopp inräkna den del av det inbetalda aktiekapitalet, som i ett tidigare skede gått förlorat, prop. 240/1950, s. 47.

En speciell variant av sist angivna fall är att ett företag, som delvis förlorat sitt aktiekapital, på grund av intressegemenskap el. dyl. blir i tillfälle att förvärva en vinstgivande verksamhet och till följd därav kan uppbringa sitt aktiekapital. Anledning saknas att i beskattningsavseende betrakta en dylik åtgärd på annat sätt än det fall där bolaget så att säga av egen förmåga lyckas höja aktiekapitalet. I svensk skattelagstiftning saknas motsvarighet till section 129 Internal Revenue Code, se ovan s. 167.

[5] Prop. 134/1927, bilaga s. 10 jfr 18.

ning dock med tillägget »i den mån vad sålunda utgivits icke enligt förordningen om statlig inkomstskatt är att hänföra till utdelning från bolaget». De olika formerna för nedsättning av aktiekapital äro reglerade i 65—68 §§ ABL, varför tvekan om innebörden av begreppet nedsättning icke behöver råda. Vad som förstås med bolagsupplösning framgår jämväl av ABL (166 §).[6] I 2 § KF om utskiftningsskatt användes formuleringen »i samband med nedsättning av aktiekapital eller vid bolags upplösning», varvid enligt 5 § samma KF nedsättning anses ha skett, när de utskiftade medlen blivit för delägarna tillgängliga för lyftning samt upplösning anses ha ägt rum vid den i 166 § ABL angivna tidpunkten.

De tillgångar, som vid nedsättning av aktiekapital eller vid bolags upplösning utgivits till delägarna, förutsättas enligt 2 § KF om utskiftningsskatt skola fördelas »i förhållande till hans andel eller efter annan i bolagsordningen eller i anslutning till beslutet om nedsättning bestämd grund». Denna bestämmelse innehåller en uttömmande uppräkning av de fördelningsregler, som ABL känner vad aktieägarna angår.[7] Att märka är emellertid, att vid bolags upplösning tillgångar kunna jämlikt 9 § 1 mom. fjärde stycket ABL tillfalla annan än aktieägare. Denna möjlighet saknar dock betydelse i förevarande sammanhang, enär utskiftningsskattens uppgift är att göra andra ledet av dubbelbeskattningen effektivt. Vad aktiebolag enligt fastställd bolagsordning vid upplösning tillgodoför annan än aktieägare — utan motprestation — är i beskattningsavseende att jämställa med benefika dispositioner under bolagets bestånd.

Då sålunda den i 2 § KF om utskiftningsskatt gjorda bestämningen av begreppet »utskiftat belopp» synes fullständig vad aktieägarna beträffar, reser sig frågan varför lagtexten tyngts med tillägget »i den mån vad sålunda utgivits icke enligt förordningen om statlig inkomstskatt är att hänföra till

---

[6] Jfr 6 § tredje stycket KF om fondskatt.

[7] Prop. 28/1953, s. 23 ff.

utdelning från bolaget». Detta tillägg har släpat med alltsedan tillkomsten av författningstexten. Såsom nyss nämnts ansågs under förarbetena anledning icke föreligga att klarlägga innebörden av begreppet utdelning, vilket förhållande jämte en viss oklarhet rörande sistnämnda begrepp[8] måhända får uppfattas som ett motiv för tilläggsbestämningen. Utskiftningsskattens natur av komplement till inkomstskatt på utdelning bör också ihågkommas. Skatten kan i detta hänseende enligt äldre terminologi kallas konkurrerande, något som betonas genom nu avhandlade formulering. Däremot äro dessa skatteformer i övrigt icke att uppfatta såsom konkurrerande, eftersom t. ex. utskiftningsskatt samt inkomstskatt för realisationsvinst tillåtas sammanträffa.[9]

Därjämte må erinras om att utdelning enligt äldre praxis icke ansågs kunna förekomma efter beslut om likvidation. Eberstein uttalar därom, att en terminus ad quem kan fastställas såsom den slutpunkt, efter vilken utdelning i egentlig mening icke längre kan förekomma, nämligen den tidpunkt, då beslut fattats om bolagets upplösning, samt hänvisar till ett äldre rättsfall, *RÅ 1919 ref. 42*.[1] Rättspraxis har därefter svängt, vilket framgår bl. a. av *RÅ 1932 ref. 35*.[2] I sistnämnda mål underställdes RR:s prövning endast frågan huruvida utdelning av under tiden för bolagets likvidation uppkommen vinst av bolagets rörelse skulle hänföras till utdelning i skatterättslig mening. RR fann att sagda överföring av medel till aktieägarna såsom utdelning utgjorde skattepliktig intäkt av kapital.

Sandström drager den slutsatsen av detta rättsfall jämte *RÅ 1937 not. 207*, att »vad som eljest under ett aktiebolags likvidation eller i samband med dess upplösning utbetalas till aktie-

---

[8] Se t. ex. Palmgren 17, s. 111, och Bet. 1919, s. 20 ff.

[9] Se bl. a. prop. 134/1927, bil. s. 19, och *RÅ 1938 ref. 11* och *1940 not. 357*. Frågan behandlad jämväl nedan.

[1] Eberstein, s. 249 f. I Bet. 1919, s. 71, uttalades motsatt uppfattning.

[2] Detta rättsfall betecknas av Eberstein såsom diskutabelt, s. 957.

ägarna, kan däremot icke hänföras till inkomst av kapital».[3] Det vill synas som Sandström fäst avseende vid att i *RÅ 1932 ref. 35* fråga var om utbetalning av under likvidationen uppkommen rörelsevinst. En med Sandströms överensstämmande uppfattning synes ha föranlett 1953 års skatteflyktskommitté att föreslå följande bestämmelse, nu i punkt 3 av anvisningarna till 7 § KF om fondskatt:

> Därest utköp sker till pris understigande företagets anskaffningskostnad, må denna omständighet ej föranleda att delägaren anses hava åtnjutit skattepliktig intäkt eller erhållit tillgång genom utskiftning till högre belopp än som motsvarar skillnaden mellan utköpspriset och nämnda anskaffningskostnad.

I motiven angives icke skälet för formuleringen »erhållit tillgång genom utskiftning». Skatteflyktskommittén behandlar i sin specialmotivering endast frågan om förtäckt utdelning.[4]

Den här förfäktade meningen att »utdelning» kan ske under likvidation även med anlitande av andra medel än årsvinsten stöder sig på följande praktiska synpunkter. Skifte av bolags tillgångar skall vid upplösning verkställas av likvidatorerna, därvid aktiebreven skola förses med påskrift om utskiftningen. Enligt 163 § ABL förutsättes att skifte kan göras successivt. Därest medel annorledes än genom dylikt skifte tillföres aktieägarna eller någon av dem under likvidationstiden uppstår svårigheten att utreda huruvida medlen härrör från årets vinst eller icke. Då hänsyn i övrigt vid beskattningen icke tages till ABL:s bestämmelser om förutsättningarna för vinstutdelning[5]

---

[3] Sandström, Förmögenhet, s. 361.

[4] 1953 års skatteflyktskommittés PM, s. 39 f., likaså departementschefen, prop. 187/1954, s. 96. Geijer, s. 221, och Strömberg, s. 68, kommentera ej heller sagda formulering utan uppehålla sig endast vid förtäckt utdelning.

[5] I 6 § andra stycket KF om utskiftningsskatt har intagits en bestämmelse om taxering vid oskäligt fördröjd likvidation; jfr departementschefsyttrandet prop. 240/1950, s. 95.

saknas vidare anledning att i förevarande fall tillämpa annat bedömande.

Gränsdragningen mellan utdelning och utskiftning har fått sin belysning i *RÅ 1955 ref. 10* (utslag på besvär av Fastighetsaktiebolaget Hugin nr 12 i likvidation). Fråga var i målet huruvida förtäckt utdelning eller förtäckt utskiftning förelåg. Omständigheterna i målet voro i korthet följande. Bolaget trädde i likvidation den 5 mars 1948 och den 25 i samma månad försålde bolaget en fastighet till huvudaktieägarens barn, vilka icke voro aktieägare i bolaget. Sistnämnda dag träffades avtal mellan barnen och huvudaktieägaren av innebörd att den sistnämnde ägde förvalta och åtnjuta avkastningen av fastigheten för sin livstid. Köpeskillingen understeg fastighetens taxeringsvärde med 80 000 kronor. Likvidationen avslutades med skifte den 31 december 1948. Vid taxering till utskiftningsskatt betraktade PN och KR angivna 80 000 kronor såsom utskiftade medel. RR undanröjde taxeringen, »enär genom fastighetsförsäljningen bolagets egendom jämlikt 157 § första st. lagen om aktiebolag förvandlats i penningar, samt försäljningen alltså, oaktat omständigheterna i målet, icke kan anses hava inneburit utskiftning av någon bolagets tillgång».

Fastighetsförsäljningen ägde rum före skiftet, och i själva skifteshandlingen förekom intet av karaktär att kunna rubriceras såsom förtäckt utskiftning. — För låg värdering av tillgång vid skiftet skall jämlikt sjätte stycket av anvisningarna till KF om utskiftningsskatt rättas till i beskattningsavseende.[6]

[6] Vid nedsättning av aktiekapital gälla andra värderingsregler, se anvisningarna till KF om utskiftningsskatt. Hedborg—Lundell—Gärdin, s. 158, uttala följande: »Det kan emellertid inte föreligga något hinder att frångå värdesättningen i räkenskaperna och så bör givetvis även ske om det är uppenbart att bolaget före nedsättningen av aktiekapitalet nedskrivit tillgångarna i räkenskaperna i syfte att undgå utskiftningsskatt.» Uttalandet är icke belagt med hänvisning till rättspraxis och synes med beaktande av anvisningarnas avfattning icke kunna godkännas som beskrivning av gällande rätt. Den i anvisningarna intagna regeln är schematisk, och avräkningsförfarandet skall därför ske i samband med bolagets upplösning. Då lagstiftaren

— Den förmån, som huvudaktieägaren tack vare sin dominans över bolaget tillgodofört sina barn, hade sålunda icke någon anknytning till skiftet av bolagets tillgångar. Däremot förelåg förtäckt utdelning[7], för vilken taxering bort ske av huvudaktieägaren. Något yrkande om beskattning för förtäckt utdelning framställdes emellertid icke.

Till det anförda skall blott fogas en erinran om bestämmelsen rörande förvärv av egen aktie, ett förfarande som med vissa undantag i beskattningshänseende jämställes med utskiftning. Stadgandet har tillkommit för att förhindra kringgående av utskiftningsskatteförordningen.[1]

Gränsdragningen mellan utdelning och utskiftning från ekonomisk förening saknar skatterättslig betydelse på grund av stadgandet i 38 § 1 mom. tredje stycket KL, att såsom utdelning från svensk ekonomisk förening anses jämväl vad som vid föreningens upplösning utskiftats till medlem utöver inbetald insats. Genom denna likställighet har den lucka tillslutits, som i fråga om utbetalningar från aktiebolag tilltäppts genom utskiftningsskatten. Enligt första stycket sagda lagrum hänföres till intäkt av kapital bl. a. utdelning å andelar i utländska bolag. RN har funnit att vad som överföres från ett utländskt bolag av dess vinstmedel skall — oavsett om överföringen sker i samband med bolagets upplösning — anses utgöra skattepliktig intäkt jämlikt sistnämnda lagrum. RR anslöt sig till denna uppfattning.[2] Den meningen har sålunda underkänts att, då någon mot 38 § 1 mom. tredje stycket KL svarande bestämmelse saknas i fråga om utländska bolag, utdelning

valt denna uppläggning, saknas anledning för rättspraxis att driva en helt motsatt linje. Är en ändring påkallad skall den genomföras lagstiftningsvägen.

[7] Jfr Hedborg—Lundell—Gärdin, s. 154. Ang. förtäckt utdelning till huvudaktieägare närstående person, se s. 280. — Att den förtäckta utdelningen tillika skulle kunna sägas innefatta skattepliktig gåva till barnen påverkar icke den inkomstskatterättsliga bedömningen.

[1] Prop. 240/1950, s. 50.

[2] RN:s meddelande 1/1955, p. 2. Se dock Kap. V nedan.

enligt 38 § 1 mom. första stycket KL icke kan anses innefatta belopp, som vid bolags upplösning tillskiftas delägarna. RN och RR ha tolkat 38 § 1 mom. första stycket KL extensivt och därmed fyllt den lucka, som lämnats öppen vid tillkomsten av 38 § 1 mom. tredje stycket KL.

Det första utkastet till en lagstiftning av utskiftningsskattens innebörd omnämndes år 1926 i en proposition med förslag till upphävande av B-skatten. Inom finansdepartementet hade efter utredning framlagts ett utkast till KF om fonderings- och upplösningsskatt för aktiebolag och solidariska bankbolag.[3] Detta förslag innefattade beskattning av dels fonderade vinstmedel under bolagets bestånd, dels utskiftade medel vid likvidation eller nedsättning av aktiekapital.[4] I motiven uppmärksammades sålunda nödvändigheten att beskatta jämväl vid *nedsättning av aktiekapital* för att hindra ett kringgående genom utsläppande av gratisaktier, vilka därefter inlösas.[5] Som huvudregel förordades att vid nedsättning av aktiekapital vinstmedel i första hand skulle anses tagna i anspråk.[6] I överensstämmelse därmed föreslogs ett stadgande av följande lydelse:

»Vid nedsättning av aktiekapital skall upplösningsskatt utgå å det belopp, som i samband med nedsättningen tillskiftas aktieägarna, i den mån bolagets egna fonder ej genom nedsättning nedbringas under av aktieägarna tillskjutet belopp.

Vid nedsättning av aktiekapital genom inlösen av aktier i den ordning, 49 § i lagen den 12 augusti 1910 om aktiebolag stadgar, skall skatteplikten avse det belopp, som utgör skillnaden mellan vad som sålunda tillskiftas aktieägarna och vad som tillskjutits för samma

[3] En vid prop. 193/1926 fogad bilaga, s. 21 ff.

[4] KR förordade att båda dessa skatteformer skulle gemensamt betecknas med »fondskatt», prop. 193/1926, s. 62. Den nu utgående fondskatten har en något annorlunda konstruktion men uppvisar vissa likheter i principiellt hänseende med nyssnämnda skatteformer.

[5] Prop. 193/1926, s. 40.

[6] Prop. 193/1926, s. 40.

aktier (kurs. här). Därest i ett aktiebolag inlösen, varom nu sagts, sker av aktier enligt grunder, som varit fastställda i den för bolaget den 1 februari 1926 gällande bolagsordning, skall upplösningsskatt ej utgå.»[7]

Det i andra stycket gjorda undantaget från huvudregeln motiverades med att inlösen enligt 49 § 1910 års ABL oftast torde ifrågakomma beträffande preferensaktier och syntes då vara att likställa med återbetalning av upplånat kapital. Även där inlösen enligt 49 § 1910 års ABL icke direkt hade denna karaktär, rörde det sig dock icke om någon fördelning av vinst mellan bolagets samtliga delägare, utan om en utlösen av vissa av dessa. De övriga delägarna kommo väl att för framtiden få större andel i bolagets besparade vinstmedel, men de erhöllo för ögonblicket ingen del av dessa vinstmedel till sin fria disposition. Man syntes fördenskull icke böra med upplösningsskatt belägga den del av det vid inlösen utbetalda beloppet, som utgjorde återbetalning av gjord insats. Inlöstes däremot aktie med större belopp än det för aktien gjorda tillskottet, torde upplösningsskatt böra utgå för överskottet, ty detta utgjorde verklig vinst, som utdelats, ehuru den blott kommit viss delägare till godo.[8] Hade dessa synpunkter fått vara vägledande i det fortsatta lagstiftningsarbetet hade inlösen av gratisaktier aldrig blivit något beskattningsproblem.

Jämväl i ett år 1927 framlagt sakkunnigförslag ansågs beskattning ej böra ske vid nedsättning enligt 49 § 1910 års ABL. Även för det fall att inlösen av sådana aktier ägde rum till överkurs funno de sakkunniga skäl föreligga för beskattningens uppskjutande till bolagets upplösning.[9] Genom denna uppläggning undgick man införandet av bestämmelser om en i sådant fall enligt de sakkunniga nödvändig restitutionsrätt. Skulle emellertid, anfördes vidare, för inlösen av sådana aktier

---

[7] Prop. 193/1926, s. 53.
[8] Prop. 193/1926, s. 46.
[9] Prop. 134/1927, bilaga s. 11 f.

bolaget finna lämpligt tillgripa mera än hela det tillskott delägarna lämnat borde skattskyldighet drabba bolaget redan vid tiden för nedsättningen av aktiekapitalet. Därigenom restes hinder för bolag att på denna väg uttaga besparade vinstmedel, utan att skatt för desamma utgick.[1]

Några ytterligare synpunkter på detta spörsmål framfördes icke under förarbetena, och den av sistnämnda sakkunniga förordade avfattningen av 4 § lagfästes och fick i det hänseende, varom nu är fråga, denna lydelse:

> Med återbäring av tillskjutet belopp förstås:
> a) vad som i samband med inlösen av aktier enligt i fastställd bolagsordning gällande ordning eller — — — utskiftas, i den mån det sålunda utskiftade beloppet icke överstiger i bolaget befintligt tillskjutet belopp; — — —.

Genom avfattningen av undantagsregeln, vilken skilde sig från den år 1926 föreslagna, och en tolkning efter ordalydelsen möjliggjordes att utan beskattning uttaga vinstmedel genom utsläppande av gratisaktier och deras inlösen enligt i bolagsordning angivna grunder, *RÅ 1948 ref. 35*. På grund av att spärregeln i 1926 års förslag icke upptogs i KF om utskiftningsskatt, i dess ursprungliga redigering, var RR:s tolkning i nyssnämnda mål starkt motiverad. »Business-purpose»-doktrinen skulle liksom det tyska eller schweiziska begreppet »Steuerumgehung» däremot leda till en annan utgång. Utgången i målet *RÅ 1948 ref. 35* föranledde den år 1950 vidtagna ändringen av 4 § KF om utskiftningsskatt, varigenom vid inlösen av gratisaktier vinstmedel i princip anses använda.[2]

---

[1] Prop. 134/1927, bilaga s. 12.

[2] Se vidare härom SOU 1949: 56, s. 54 ff., och prop. 240/1950, s. 38 ff. Den år 1950 tillkomna regeln gäller även vid förlust av aktiekapitalet och dess uppbringande genom överförande av vinstmedel, prop. 240/1950, s. 44 f. och 47, under förutsättning därjämte att egna fonder icke genom nedsättningen bringas ned under tillskjutet belopp.

Den skärpning av familjebolagens inkomstbeskattning, som genomfördes år 1951, fullföljdes i avseende å utskiftningsskatten år 1953 i det att vad som utskiftas från *familjebolag vid inlösen av aktier enligt i bolagsordningen fastställda grunder* enligt gällande lydelse av 4 § b) KF om utskiftningsskatt alltid anses vara vinstmedel. Såsom framgår av den lämnade redogörelsen har ansetts, att inlösen av preferensaktier såsom likställt med återbetalning av upplånat kapital icke borde försvåras, vilken uppfattning varit motivet för undantaget i 4 § a) i dess lydelse av år 1950.[3] För det fall att verkligt preferensaktiekapital icke förefinnes utan detta kapital härrör från samma håll som stamaktiekapitalet — en situation som kan inträda i s. k. familjebolag — fanns icke någon spärregel enligt 1950 års avfattning av 4 § a), utan nedsättning av aktiekapitalet kunde enligt i bolagsordningen fastställda grunder äga rum i ungefärligen samma takt som vinster beräknades bliva disponibla.[4] Genom att alla familjebolag jämställts i nu gällande 4 § b) av år 1953 och någon differentiering mellan »svarta» och »vita» icke gjorts samt åtskillnad ej heller gjorts mellan i saneringssyfte utgivna, sedermera inlösta preferensaktier och sådant i annat syfte vidtaget arrangemang[5], har lagstiftningen fått en generell, onyanserad utformning. Företagsekonomiska synpunkter ha därvid helt skjutits åt sidan. Departementschefen fann för sin del att man måste mot varandra väga önskemålet att tilltäppa en uppenbar lucka i lagstiftningen och nackdelen med för familjebolagen generellt utformade regler ägnade att försvåra inlösen av preferensaktier. Med hänsyn till att i det enskilda fallet fråga kunde vara om betydande belopp, som genom en lucka i reglerna skulle undgå beskattning och en lagstiftning, sådan den år 1953 genomfördes, troligtvis skulle vara av underordnad betydelse

[3] Se t. ex. SOU 1949: 56, s. 58.

[4] Detta förhållande påpekades av KR i remissyttrande över 1949 års utskiftningsskattesakkunnigas förslag, prop. 240/1950, s. 43.

[5] Jfr Hedborg—Lundell—Gärdin, s. 159.

för de lojala familjebolagen, stannade departementschefen för ett tillstyrkande av den sedermera genomförda lagstiftningen.[6]

Ersättningsskatt

Med ersättningsskatten avsågs icke i första hand att göra dubbelbeskattningen av aktiebolags och ekonomiska föreningars vinster effektiv utan att förhindra, att beskattningen blir lindrigare än om delägarna bedrivit verksamheten i fråga i eget namn utan anlitande av ett aktiebolag eller ekonomisk förening såsom mellanhand.[7] Metoden att vinna skattelättnad genom splittring av inkomst mellan närstående — i detta fall mellan fysiska personer och sådana juridiska personer, över vilkas tillgångar de fysiska personerna kunna jämförelsevis fritt disponera[8] — skulle sålunda motverkas genom ersättningsskattens införande. Lagstiftningens antydda ändamål belyses av punkt 1 av anvisningarna. Till denna skatteforms bakgrund hör givetvis även familjebolagens tidigare frihet från kedjebeskattning av utdelning från svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening. Enligt vad Leijonmarck framhållit uppmärksammades de missförhållanden, som med ersättningsskatten avsågos att förekomma, redan i början av 1920-talet.[9]

Avsikten är icke att här fullständigt behandla ersättningsskatten[1] utan endast att något stanna vid två spörsmål, lagstiftningens metodik samt skattskyldighetens anknytning till ett subjektivt rekvisit. Först upptages *lagstiftningens metodik.*

[6] Prop. 28/1953, s. 18.

[7] Prop. 171/1933, s. 28.

[8] Leijonmarck, s. 77.

[9] Leijonmarck, s. 87 f., jfr bev. 34/1930, s. 12, och prop. 171/1933, s. 16.

[1] Förarbetena till ersättningsskatten återfinnas i SOU 1931: 40, s. 352 ff., prop. 171/1933, s. 15 ff., och bev. 64/1933, s. 11 ff. I litteraturen har ersättningsskatten icke ägnats någon större uppmärksamhet. Utöver skattehandböckernas redogörelser finnas endast några uppsatser, Leijonmarck, s. 77 ff., och Bratt, SvSkT 1945, s. 42 ff.

Skatten har icke något statsfinansiellt syfte, eftersom skattens verkan i första hand skall vara av förebyggande karaktär och endast i andra hand skänka staten en mindre ersättning för bortfall av ordinarie inkomstskatt. Att beteckna ersättningsskatten som en kontrollskatt är sålunda berättigat. För att en skatt av här avhandlade typ skall träffa vad lagstiftaren brukar beteckna såsom missbruk[2] uppstår alltid problemet: hur avskilja missbruken från övriga fall? Efter att ha redogjort[3] för motsvarande lagstiftning i Storbritannien[4] och USA[5] sammanfattade 1928 års bolagsskatteberedning metodfrågan och sitt ställningstagande i denna förklaring:

»Här är att välja mellan tvenne vägar. Enligt den ena söker man att genom mycket fullständiga definitioner avgränsa alla de fall, som avses inrymda under de särskilda bestämmelserna. Mot ett dylikt tillvägagående kan invändas, att även med den största sorgfällighet vid bestämmelsernas avfattande det sannolikt kommer att visa sig, att å ena sidan ramen för säkerhets skull blivit på sina ställen alltför vid och å andra sidan maskorna dock icke kunnat avpassas så väl, att icke en del fall komma att utan vidare passera, som riktigast bort infångas. Oaktat de invändningar, som självfallet framträda mot att åt lagstiftningsregler gives karaktär av allmänt hållna anvisningar, som det överlåtes åt vederbörande myndigheters goda omdöme att tillämpa i anslutning till det genom anvisningarna uttryckta syftet, anser sig beredningen böra förorda detta tillvägagående såsom det både från det allmännas och de skattskyldigas synpunkt lämpligaste. Då det, såsom här, gäller att utan rubbning av själva systemet täcka luckor, som uppdagats, lärer endast på sådan väg nöjaktigt resultat kunna förväntas.»[6]

Beredningen tog sålunda avstånd från metoden med »Ersatztatbeständen» och valde generalklausulen.

[2] Beredningen kan i sina resonemang enligt Davidson sägas ha skilt mellan lojalt och icke lojalt inhiberande av utdelning, ET 1931, s. 171 f.

[3] SOU 1931: 40, s. 354 ff.

[4] Se ovan, s. 135 f.

[5] Se ovan, s. 158 ff.

[6] SOU 1931: 40, s. 359 f.

Den i beredningens förslag använda metodiken föranledde icke några preciserade invändningar från remissinstanserna utan dessa stannade vid att framföra vissa allmänna erinringar. Två uttalanden må här återgivas. Den föreslagna ersättningsskattens karaktär av ren straffskatt och skattepåläggningens allt för stora beroende av skattemyndigheternas subjektiva uppfattning skulle enligt riksräkenskapsverket innebära risker för bristande likformighet vid tillämpningen.[7] En handelskammare fann att redan den omständigheten, att syftet med fonderingen skulle bliva avgörande för frågan, huruvida ersättningsskatt skulle uttagas eller ej, skulle införa i lagstiftningen ett subjektivt moment, som kunde synas betänkligt och som kunde giva upphov till svårslitna tvister mellan beskattningsmyndigheterna och dem, som träffades av skatten.[8]

Varken i propositionen till 1933 års riksdag med förslag till KF om ersättningsskatt eller vid riksdagsbehandlingen togs metodfrågan upp till någon ingående behandling.[9] Rätt till restitution av ersättningsskatt vid efterföljande utdelning förordades i propositionen, varmed avsågs att tillskapa ytterligare garanti för de skattskyldiga utöver den som ligger däri att mål rörande ersättningsskatt kunna fullföljas till skattedomstolarna.[1] Riksdagen begränsade skattskyldigheten till förvaltningsföretag av familjebolags karaktär, vilka »vanligen — — — torde hava tillkommit i huvudsaklig avsikt att ernå fördelar i beskattningsavseende».[2] Även med denna begränsning kvarstodo från riksdagens sida vissa invändningar[3], vilka bl. a. för-

[7] Prop. 171/1933, s. 26.

[8] Handelskammaren i Göteborg, prop. 171/1933, s. 27.

[9] Prop. 171/1933 och bev. 64/1933.

[1] Prop. 171/1933, s. 29.

[2] Bev. 64/1933, s. 17.

[3] Bev. 64/1933, s. 17 ff., uttalade rörande följderna av den vidtagna begränsningen bl. a.:

»Det har icke undgått utskottets uppmärksamhet, att en dylik begränsning av ersättningsskatten till att omfatta endast vissa slag av bolag och föreningar, kan för ägare av i fastigheter eller värdepapper nedlagd förmö-

anledde att i förordningen uttryckligen angavs, att densamma icke skulle tillämpas för så vitt aktieägaren icke genom bolagsformens användande *berett* sig fördel i beskattningshänseende.[4]

I de framställningar, vilka behandla ersättningsskatten, har skatteformens konstruktion icke gjorts till föremål för någon närmare diskussion.[5] Ej heller i förarbetena till lagstiftningen om kedjebeskattningen av familjebolagens utdelningsinkomster[6] eller till KF om fondskatten[7] har metodfrågan belysts. Dock har kritik framförts, varvid skattens bristande effektivitet påtalats. Davidson fann möjligt att den brännmärkning, som påläggandet av ersättningsskatten kunde anses innebära, och den undersökning av respektive aktiebolags ställning, som blev erforderlig för att utröna om inhibering av utdelning av någon del av vinsten kunde anses av bolagets ställning påkallad, vore obehag som kunde föranleda bolag att hellre företaga ut-

---

genhet möjliggöra ett kringgående av förordningens syfte. Med hänsyn bland annat härtill kan det inom en icke avlägsen framtid bliva erforderligt, att åtgärder vidtagas till förekommande av bolagsformens utnyttjande i skattebesparande syfte även beträffande andra företag än förvaltningsbolagen. Därest detta skulle bliva fallet, torde emellertid en anordning böra vidtagas, vilken icke medför de av ersättningsskatten föranledda olägenheterna. En sådan anordning har antytts i motionen nr 267 i första kammaren, innebärande rätt för taxeringsmyndigheterna att i beskattningshänseende likställa ifrågavarande bolags inkomster med sådana, som åtnjutits av handels- och kommanditbolag. En dylik utväg är icke oprövad. Sålunda har densamma såsom av propositionen framgår sedan åtskilliga år tillbaka tillämpats i England.»

Kedjebeskattningen av vissa familjebolags utdelningsinkomster jämte KF om fondskatt utgöra fortsättningen på denna lagstiftningsväg.

[4] Bev. 64/1933, s. 17. Bratt synes vara av samma uppfattning, SvSkT 1945, s. 47. Jfr *RÅ 1943 not. 1225*.

[5] Leijonmarck, s. 81, förordar det engelska systemet samt framhåller att bristande kongruens föreligger mellan skattskyldighet till ersättningsskatt och fördel i beskattningshänseende, s. 86. Jämväl Davidson förordade beskattning av aktieägarna, ET 1931, s. 172.

[6] SOU 1949: 56, s. 43 f., SOU 1950: 21, s. 114 ff., 119 och 161.

[7] 1953 års skatteflyktskommittés PM, s. 16.

delning som var för bolaget skadlig.[8] Ersättningsskatten synes emellertid ha kommit till användning endast i begränsad utsträckning, varför antydda farhågor icke torde ha besannats.

Det andra spörsmålet, som här skall behandlas, är hur *det subjektiva rekvisitet* »göra omständigheterna sannolikt, att ett väsentligt syfte härvid varit att bereda fysiska personer, vilka ägt del i företaget, lindring i deras beskattning här i riket», uppfattats i rättspraxis.

En särskild svårighet vid denna analys av rättspraxis visar sig därutinnan, att skattskyldighetens bestämning även i övrigt är föga exakt, vilket reser hinder för en renodling av sådana omständigheter, vilka RR anser göra förekomsten av det subjektiva rekvisitet sannolikt. Vidare äro målen rörande taxering till ersättningsskatt vilka prövats i högsta instans fåtaliga. En viss belysning av problemet skänka dock RR:s avgöranden.

Främst intressera de rättsfall där RR uttryckligen uttalat sig om förekomsten av ett väsentligt syfte att bereda skattelindring. Så har skett i *RÅ 1938 ref. 50 I*[9], *1939 ref. 24*[1] och *1945 ref. 10*. I RR:s utslag i förstnämnda mål angående Borås Wäfveri AB:s Intressenter konstaterades bl. a., att vidtagen aktienedskrivning icke var påkallad med hänsyn till aktiernas verkliga värde samt att omständigheterna gjorde sannolikt, att ett väsentligt syfte med den låga utdelningen varit att bereda aktieägarna lindring i deras beskattning. Åsyftade omständigheter voro att aktierna i Borås Wäfveri AB förvärvats av intressentbolaget med medel som upplånats i bank. Utdelningen från Borås Wäfveri AB hade av intressentbolaget använts för amortering av banklånet. Hade intressenterna själva förvärvat aktierna i Borås Wäfveri AB hade de fått skatta för utdelningarna utan möjlighet till avdrag för skuldamortering.

Motsvarande situation förelåg i *RÅ 1939 ref. 24*, vartill vi-

[8] Davidson, ET 1931, s. 172.

[9] Samma skattskyldig i *RÅ 1940 not. 104—5*.

[1] Jfr *RÅ 1936 not. 454—6*.

dare kom bl. a. att lån upptagits hos aktieägarna i förvaltningsbolaget och av bolaget uppburen skattefri utdelning använts för aktieköp. I bolagsordningen hade bolagets verksamhet angivits skola bestå i bl. a. att emot säkerhet lämna aktieägarna ekonomiskt stöd genom ställande av pant eller borgen. Förvaltningsbolaget hade verkställt avskrivningar å sitt aktieinnehav. R:rådet Lundevall uttalade i sitt votum bl. a.:

»Ägarna till den hos bolaget nedlagda förmögenheten hava således genom anordningarna med bolaget vunnit, att förmögenhetens avkastning helt undgått beskattning såväl hos bolaget som hos delägarna. Hade sagda anordningar icke träffats, utan i stället de till bolaget influtna aktieutdelningarna omedelbart tillfallit förmögenhetens ägare, skulle däremot utdelningarna hava beskattats hos dem utan avdrag för omförmälda avskrivningar, vilka i den mån de varit erforderliga måste betecknas såsom avseende kapitalförlust och därför icke avdragsgilla vid taxeringen. Omständigheterna göra alltså sannolikt, att ett väsentligt syfte med bolagets bildande och verksamhet, sådan denna drivits, samt dess vinstdisposition varit att bereda delägarna lindring i deras beskattning.»

Överhuvud taget synes — såvitt framgår av handlingarna i de av RR prövade målen — det subjektiva rekvisitet ansetts ha styrkts i de fall bolaget eller föreningen drivit förvaltningsverksamhet och ägts av en familj eller en begränsad krets personer[2] samt vinstdispositionerna icke bestått av nödvändiga avskrivningar. Av Bratts och Lundevalls redogörelser för ersättningsskattens tillämpning framgår hur olika vinstdispositioner bedömts.[3] En vanlig argumentering från taxeringsmyndigheternas sida i dessa mål är framhållandet av skillnaden mellan den totala skatt, som skulle följt av ett direkt ägande, och

[2] Se utöver anmärkta rättsfall *RÅ 1942 not. 512—4 och 548, 1943 not. 41 och 628—9, 1946 not. 275—7 och 811 samt 1947 not. 437 och 1591—2.*

[3] Bratt, SvSkT 1945, s. 44 ff., och Lundevall, s. 701 ff. Se även SOU 1950: 21, s. 161. Vissa specialfall behandlade i RN:s meddelanden 5/1952, p. 9, och 2/1953, p. 7. Jfr skattefrihet från ersättningsskatt enligt KF om fondskatt.

den som skulle föranletts av det indirekta ägandet, därest ersättningskatt ej påförts (»berett sig fördel i beskattningshänseende»).

Nära till hands ligger att göra en jämförelse mellan rekvisiten i KF om ersättningsskatt och dem i 54 § KL angående familjebolagen och 1 § KF om fondskatt upptagna. I sistnämnda författningsrum förekommer icke något subjektivt rekvisit. Under förarbetena till lagstiftningen om kedjebeskattningen av familjebolags utdelningsinkomster framfördes tanken att införa ett subjektivt rekvisit. Såväl 1944 års allmänna skattekommittés majoritet som dess minoritet upptog ett dylikt rekvisit; av majoriteten formulerat — något oklart — såsom en brist på intresse för utdelning[4] och av minoriteten direkt såsom ett »väsentligt syfte att bereda fysiska personer lindring i deras beskattning»[5]. Minoriteten ansåg, att kedjebeskattning borde inträda därest utöver förekomsten av angivna subjektiva rekvisit aktieägarna icke erhållit familjebolagets utdelningsinkomster i sådan form att de för dem utgjort skattepliktig intäkt. Remissinstanserna ställde sig avvisande mot minoritetens förslag till ett subjektivt rekvisit.[6] KR framhöll bl. a., att någon bevisning rörande syftet med innehav av aktier eller föreningsandelar svårligen kunde föras, i varje fall, såsom här var ifrågasatt, från taxeringsmyndigheternas sida. Även departementschefen fann utrednings- och bevissvårigheterna tala emot minoritetens förslag.[7] Med hänsyn bl. a. till dessa invändningar har i 54 § KL valts formuleringen »om bolaget eller föreningen icke visar att dess vinstmedel i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna». Samma avfattning återfinnes i 1 § KF om fondskatt. Rörande till-

---

[4] SOU 1950: 21, s. 8. En viss tvekan om vad majoriteten åsyftat uppstod under det fortsatta arbetet, se t. ex. prop. 182/1951, s. 40. Jfr nedan s. 412.

[5] SOU 1950: 21, s. 159 och 167.

[6] KR och länsstyrelsen i Örebro län, prop. 182/1951, s. 28 ff.

[7] Prop. 182/1951, s. 39.

lämpningen av 54 § KL har RN utförligt redovisat sin praxis[8], och en jämförelse mellan denna och de av RR avgjorda målen, där ersättningsskatt ansetts skola utgå, synes giva vid handen att det subjektiva rekvisitet i KF om ersättningsskatt i och för sig saknat verklig betydelse. Även om antalet av RR avgjorda mål i fråga om ersättningsskatt är ringa, är sagda jämförelse ägnad att öka tveksamheten om den rättstekniska lämpligheten av ett subjektivt rekvisit utformat på sätt som skett i 1 § KF om ersättningskatt. Sistnämnda förordning återspeglar den försiktighet, som under 1930-talet präglade lagstiftarens försök att finna lösningar på kringgåendeproblemet.

Fondskatt

Den år 1954 beslutade fondskatten är ett typexempel på lagstiftningsåtgärder tillkomna i syfte att förhindra transaktioner, vilka enligt lagstiftarens uppfattning medföra icke avsedd skattelindring. I förevarande sammanhang intresserar icke skattens tekniska detaljutformning[9] utan här skall blott undersökas i vad mån motiveringen för skatten kan sägas giva uttryck för ett principiellt ståndpunktstagande från lagstiftarens sida vid valet av lagstiftningsåtgärd.

Den uppgift, som förelagts 1953 års skatteflyktskommitté, kan sägas vara tvåfaldig i det att kommittén givits i uppdrag att dels skyndsamt framlägga förslag till lagstiftning mot s. k. Lundin-transaktioner, dels söka anvisa förslag till ett allmänt stadgande, riktande sig mot alla former av opåkallade skattelättnader.[1] Med hänsyn till bl. a. det sista spörsmålets invecklade natur stannade kommittén för att i fråga om förvaltningsföretag förorda en särlagstiftning.[2] Vid prövning av den lämp-

[8] RN:s meddelande 3/1953, p. 1. Lagstiftningens syfte har av RN starkt betonats, jfr engelsk rätt ovan, s. 131.

[9] Förordningens bestämmelser om dispens behandlas nedan i detta kap.

[1] 1953 års skatteflyktskommittés PM, s. 9 ff.

[2] 1953 års skatteflyktskommittés PM, s. 18 ff.

ligaste formen för en sådan avvisade kommittén bestämmelser, som direkt och uteslutande togo sikte på Lundin-transaktioner. Skälet för kommitténs ställningstagande var icke att det i och för sig ansågs omöjligt att med ledning av omständigheterna i kända fall uppställa regler, som medförde att hittills nyttjade metoder för att skattefritt uttaga vinstmedel ur fastighetsföretag ej längre kunde användas, utan svårigheten att överblicka alla andra tänkbara tillvägagångssätt.[3] Kommittén valde i stället att föreslå en omedelbar beskattning av ansamlade vinstmedel hos fastighetsföretag och förvaltningsföretag i övrigt. En av kommittéledamöterna har i en kommentar framhållit, att med förslaget avsågs »en storslakt — — — på förvaltningsbolag, som icke längre ha någon egentlig mission att fylla i näringslivet.»[4] Förslaget gavs sålunda en väsentligt vidsträcktare innebörd än en lagstiftning enligt det avvisade alternativet skulle ha erhållit. Detta förhållande påtalades av åtskilliga remissinstanser[5], och den sedermera skärpta form som fondskatten fått föranleder alldeles särskilt att erinra om även andra synpunkter av principiell natur vilka framkommo under förarbetena. Sålunda påpekades, att ett genomförande av förslaget skulle innebära att skattevägen utnyttjades för ett nytt ändamål, nämligen att stimulera till upplösning av skattesubjekt som av olika anledningar ansågos böra upphöra.[6] Vidare uttalades från skilda håll[7], att en lagstiftning med förvaltningsföretagens upplösande som konsekvens aktualiserade frågan om tillskapandet av någon ur såväl civilrättsliga som skatterättsliga synpunkter lämplig form för gemensamt ägande.

[3] 1953 års skatteflyktskommittés PM, s. 18, där kommittén vidare uttalat: »Erfarenheten har lärt att mindre nogräknade skattskyldiga så gott som alltid kan finna något kryphål i beskattningsreglerna hur omsorgsfullt dessa än utformats.» Jfr bolagsskatteberedningens ovan återgivna ställningstagande vid valet av lagstiftningsteknik i fråga om ersättningsskatten.

[4] Geijer, s. 197.

[5] T. ex. KR och RN, prop. 187/1954, s. 21 f.

[6] Länsstyrelsen i Östergötlands län, prop. 187/1954, s. 25.

[7] Prop. 187/1954, s. 27 f.

Å andra sidan ifrågasattes om kommittéförslaget icke borde skärpas för att framtvinga förvaltningsföretagens upplösning.[8]

Departementschefen accepterade i princip kommitténs uppläggning dock med den väsentliga skärpningen i utformningen, att som förutsättning för att till fondskatt taxerade vinstmedel icke vidare skulle beskattas uppställdes att företaget upplöstes inom viss tid.[9] Skattskyldigheten har i fondskatteförordningen knutits till dels företagets karaktär av familje- och förvaltningsföretag, dels oskäligt låg utdelning. Framför allt för att skatten icke skall drabba sådana företag, som fylla en uppgift i det sunda näringslivet[1], har införts en viss dispensrätt[2]. Mot denna bakgrund får departementschefens ställningstagande till ovan återgivna önskemål om en lämplig form för gemensamt ägande och förvaltning även ses. I detta hänseende fann departementschefen, att det ur samhällets synpunkt måste te sig betydligt mer angeläget att komma till rätta med de yppade missförhållandena än att för alla skattskyldiga av hithörande slag tillgodose önskemålet om bekvämare former för förvaltning av samägd egendom.[3] Departementschefsuttalandet är till sin innebörd synnerligen betydelsefullt och förtjänar att uppmärksammas särskilt som riksdagen icke fann skäl att uttala annan mening i denna principfråga.

Under förarbeten till 1951 års lag om ekonomiska föreningar framfördes tanken på att framtvinga en upplösning av fastighetsföreningar eller andra föreningar, som registrerats med stöd av 1911 års föreningslag men icke föllo under begreppet ekonomisk förening enligt 1951 års lag. Tillräckliga skäl ansågos för det dåvarande icke vara för handen för en så genomgripande åtgärd.[4] Därjämte övervägdes att den nya regeln om

[8] Prop. 187/1954, s. 28 ff.

[9] Prop. 187/1954, s. 38 ff.

[1] Formuleringen hämtad från 1953 års skatteflyktskommittés PM, s. 26.

[2] Se härom nedan, s. 413 f.

[3] Prop. 187/1954, s. 42 f. Jfr bl. a. J:råden Geijers och Strandbergs yttrande i lagrådet beträffande ekonomiska föreningar, prop. 34/1951, s. 251.

[4] Prop. 34/1951, s. 202 f.

utdelningsbegränsning efter viss tid skulle gälla jämväl de äldre föreningarna.[5] En dylik övergångsbestämmelse förutsattes medföra ombildning eller upplösning av åtskilliga äldre föreningar. I motiven uttalades i anknytning därtill, att fastighetsföreningarna i stället för att upplösa sig ofta torde föredraga att ombilda sig till aktiebolag.[6] En sådan utveckling är emellertid efter fondskattens tillkomst icke sannolik. I detta sammanhang må vidare erinras om att fondskatteförordningens förenlighet med aktiebolags- och föreningslagstiftning ej togs upp till närmare behandling under lagstiftningsarbetet trots att med fondskatten åsyftats en likvidation av vissa företag.[7]

De tongivande av de här i korthet återgivna synpunkterna, som framkommo under förarbetena till fondskatteförordningen, utgöra ett gott prov på vad man skulle kunna kalla diskussionens dynamik. Målsättningen var att förhindra den skattelindrande effekten av vissa åtgärder. Lagtekniska svårigheter förde fram tanken på en till sin innebörd retroaktiv[8]

[5] SOU 1949: 17, s. 257. Utredningsmannens förslag i denna del avvisades av departementschefen som framhöll bl. a., att förslaget kunde medföra mindre gynnsamma verkningar beträffande möjligheten att av föreningar utkräva ersättningsskatt, prop. 34/1951, s. 202.

[6] SOU 1949: 17, s. 257.

[7] Spörsmålet har behandlats av bl. a. Danielsson, s. 571 ff., och Bomgren, s. 62 ff. Ang. förhållandet mellan beskattningsrätt och civilrätt se ovan, Avd. III Kap. I.

[8] Förutom att fondskatten i sig själv är av retroaktiv natur innehåller förordningen detaljstadganden med återverkande effekt, se härom t. ex. Geijer, s. 215 f., och Strömberg, s. 23 f. Beträffande den retroaktiva innebörden av fondskatten må följande citeras från KR:s remissyttrande, prop. 187/1954, s. 21 f.: »Kommitténs förslag, i vad det avser fondskatten, innebär för därav berörda företag så tillvida en skärpning av deras beskattning, att det andra ledet av dubbelbeskattningen av deras redan intjänade inkomster komme att ske tidigare än vad som enligt gällande skattelagstiftning avsetts. Så tillvida kan förslaget anses innebära ett betydelsefullt avsteg från nuvarande beskattningsprinciper. Emellertid avses enligt förslaget att med fondbeskattning träffa endast sådana företag, vilkas vinstmedel icke i skälig omfattning använts för utdelning till delägarna. Med andra ord

lagstiftning rörande omedelbar och generell beskattning av ansamlade vinstmedel — med visst undantag — hos förvaltningsföretag av familjebolags karaktär. Förordade avräkningsbestämmelser ävensom skattesatsen avsågos stimulera till upplösning av företagen. Stimulansen förändrades i den slutliga utformningen till ett tvång, vilket gör fondskatten till en av de hårdaste åtgärder, som hittills vidtagits för att hindra icke avsedda skattelättnader. Det senast anförda motsäges icke av det förhållandet att åtskilliga ägare av förvaltningsföretag önskat upplösa dem.[9] »Storslakten» på fondskattepliktiga företag föregicks nämligen icke av en kartläggning av befintliga dylika företag, deras och delägarnas likviditet, företagens möjlighet att erlägga skatten med hänsyn till läget på kreditmarknaden etc. Motiven till fondskatten ge allenast vid handen att risken för Lundin-transaktioner, vilken risk väsentligen minskats genom 1951 års lagstiftning om vissa familjebolags kedjebeskattning, ändock ansetts vara så betydande att en retroaktiv skattelagstiftning förenad med rent civilrättsliga verkningar, innebärande tvångslikvidation av bestående företag, ansetts nödvändig. Skattelagstiftningen har här använts till »eine Normung der Wirtschaft».[1]

KF om beskattning av vissa kapitalförsäkringar

Det genom 1928 års KL införda systemet för beskattning av kapitalförsäkringar innebar bl. a., att försäkringstagaren

skulle principiellt fondbeskattas endast sådana vinstmedel, vilka ansamlats i företaget utan att denna fondering varit av affärsmässiga skäl betingad och som normalt redan bort hava utdelats och blivit föremål för beskattning. I så måtto kan med visst fog sägas att fondbeskattningen sker i efterhand.»

Härtill må endast knytas den anmärkningen, att ersättningsskatt hade bort uttagas i det av KR anförda fallet. Så har ej skett och fondskatten kan sägas utgöra en eftertaxering till ersättningsskatt, vilken icke kan — utom i begränsade fall — påföras genom eftertaxering.

Ang. retroaktiv skattelagstiftning se nedan i detta kap.

[9] Se t. ex. prop. 34/1951, s. 203, och 1953 års skatteflyktskommittés PM, s. 20.

[1] Jfr tysk rätt ovan, s. 73.

icke beskattades individuellt för ränteavkastningen på sitt tillgodohavande hos försäkringsanstalten utan att räntebeskattningen helt lades på anstalten, som hade att erlägga en proportionell statsskatt.[2] Denna s. k. ränteskatt erbjöd på grund av sin konstruktion icke någon möjlighet till anpassning efter den enskilde försäkringstagarens läge i den progressiva skatteskalan.[3] Systemet tillgodoförde försäkringstagare i de högre inkomstskikten en skatteförmån, vilken ökat i betydelse allt eftersom den statliga inkomstbeskattningen skärpts. Denna utveckling hade sin motsvarighet i fråga om förmögenhetsbeskattningen. Dessa skatteförmåner kunde ytterligare ökas genom belåning av försäkring för gäldande av premien.[4] Kuylenstierna har för sin del funnit att trots detta icke någon direkt lucka förelegat i systemet, enär försäkringsanstaltens beskattning var så anordnad, att den ansågs innefatta såväl inkomst- som förmögenhetsskatt för försäkringstagaren. Ett fel förelåg dock enligt Kuylenstierna i fråga om större belopp eftersom försäkringsanstalten betalade en proportionell statsskatt. Denne författare ifrågasatte därför lagstiftningsåtgärder om missbruk skulle visa sig i större omfattning.[5] Jacobsson hävdar bestämt att detta sätt att teckna en försäkring tydligen innebar ett kringgående av beskattningsreglerna.[6]

I syfte att motverka sistnämnda effekt träffades mellan livförsäkringsbolagen redan år 1932 en överenskommelse om förbud för bolagen att belåna försäkring, som tagits mot engångspremie, förrän försäkringen varit i kraft minst tre år. Mot-

[2] Ang. den principiella grunden för denna utformning av beskattningen se SOU 1926: 18, s. 38 ff. Rörande olika under förarbetena diskuterade lösningar se departementschefens sammanfattning prop. 102/1927, s. 229 f.

[3] Beträffande ränteskattens avvägning, se SOU 1926: 18, s. 40 ff., prop. 102/1927, s. 226 f., prop. 232/1936, s. 123, och prop. 172/1943, s. 8 f.

[4] Avdrag för gäldränta å lån som försäkringstagare upptagit hos försäkringsanstalt har medgivits, se t. ex. *RÅ 1929 ref. 21* samt *1935 not. 618 och 726.*

[5] Kuylenstierna, SvSkT 1935, s. 238.

[6] Jacobsson, s. 45.

svarande bestämmelser infördes sedermera i försäkringsbolagens försäkringstekniska grunder. Bankernas och sparbankernas medverkan erhölls även i denna återhållande politik. Till komplettering av vidtagna åtgärder införde försäkringsbolagen år 1945 förbud mot högre engångspremie för kapitalförsäkring än 50 000 kronor, dock med visst undantag.

Förslag till individuell inkomstbeskattning av beräknad ränta å premiereserv för kapitalförsäkringar samt förmögenhetsbeskattning av samma reserv framlades av 1944 års allmänna skattekommitté[7], som ansåg att livförsäkring kommit att utnyttjas som skatteflyktsinstrument.[8] Eftersom ett uttagande av skatt hos försäkringstagare enligt kommitténs mening endast var påkallat i fråga om försäkringstagare med större inkomster, förordades en viss begränsning av skatteplikten till såväl inkomst- som förmögenhetsskatt.

Kommitténs förslag i denna del ledde trots sin teoretiskt riktiga innebörd[9] icke till någon åtgärd[1] i samband med 1950 års lagstiftning rörande försäkringsanstalters och försäkringstagares beskattning, vilken i avseende å kapitalförsäkring icke i de hänseenden varom här är fråga skiljer sig från 1928 års.[2] Sedan den nya lagstiftningen införts, slopades överenskommelsen mellan försäkringsbolagen; dock att bestämmelserna i grunderna om treårskarensen beträffande belåning av engångsbetalda kapitalförsäkringar kvarstodo till juni månad 1952.[3] Med verkan från den 1 mars 1953 infördes emellertid provisoriska spärrbestämmelser ånyo.

För att åstadkomma en definitiv reglering tillkallades den 30

[7] SOU 1948: 22, s. 144 ff.

[8] SOU 1948: 22, s. 91.

[9] Mot förslaget i denna del gjordes en intressant invändning innebärande att en beskattning av räntan på premiereserven stred mot huvudregeln för kontantprincipen i 41 § KL, prop. 93/1950, s. 153. Jfr Lindquist—Vinells PM, s. 22 f., och prop. 186/1954, s. 13.

[1] Prop. 93/1950, s. 153 f.

[2] Prop. 93/1950, s. 109.

[3] Prop. 186/1954, s. 5.

juni särskilda sakkunniga för att utreda beskattningen av kapitalförsäkringar.[4] Resultatet av lagstiftningsarbetet är 1954 års KF om beskattning av vissa kapitalförsäkringar, vilken har till syfte att åstadkomma likställighet mellan de försäkringar, vilka tecknats under den tid, då spärrbestämmelser saknats, och därefter tecknade försäkringar.

Till belysande av engångsbetalade, omedelbart belånade, stora kapitalförsäkringar må anföras följande av de sakkunniga återgivna exempel på en försäkringsanstalts förslag till försäkring:

Engångsbetald blandad liv- och kapitalförsäkring alt. pensionsförsäkring med skattefria, garanterade utbetalningar i 20 år (tabell D67 E).

Premieutgifter.

Eder ålder: 57 år nästa födelsedag.	
Utbetalningsålder: 67 år.	
Premiebetalning: en gång för alla.	
Försäkringssumma: 300 000 kr.	
Engångspremien utgör	Kr. 261 066: —
Försäkringen kan numera belånas i — — — — (bolagets namn) för	Kr. 251 300: —
så att den kontanta insatsen endast blir	Kr. 9 766: —
På skillnaden mellan kontantinsatsen kr. 9 766: — och premien kr. 261 066: — = kr. 251 300: — utfärdas en revers med försäkringsbrevet som säkerhet.	
Å lånesumman kr. 251 300: — utgår låneränta efter f. n. 3 ½ % eller kr. 8 796: —, som tillsammans med ränta efter 3 ½ % å eventuell upplånad kontantinsats kr. 9 766: — = kr. 342: — utgör en årlig ränteutgift på	Kr. 9 138: —

[4] De sakkunniga, kammrättsrådet N. G. Lindquist och byråchefen O. Vinell, avgåvo den 25 september 1953 en promemoria med förslag till bestämmelser om individuell ränte- och förmögenhetsbeskattning av kapitalförsäkringar.

Denna ränteutgift är avdragsgill i inkomstdeklarationen och betyder därför i Edert fall en minskning av krono- och kommunalskatten med c:a 60 % eller kr. 5 483: —
och förmögenhetsskatteminskning å 16 ‰ å 261 066: — eller c:a kr. 4 177: — Kr. 9 660: —
varför den årliga vinsten uppgår till Kr. 522: —

Utbetalningsbestämmelser.

Försäkringssumman minus erhållet lån utbetalas vid 67 års ålder eller dessförinnan vid dödsfall. Om lånet alltså ligger kvar i vårt bolag vid utbetalningsåldern 67 år, utbetala vi skillnaden mellan försäkringssumman 300 000 kr. och lånet 251 300 kr. = kontant 48 700 kr. eller en skattefri pension å 244/mån. i 20 år, som tillsammans utgör 58 560 kr.

Skattebestämmelser.

Utfallande belopp skall ej inkomstbeskattas.
Premierna få ej avdragas i inkomstdeklarationen.
Förmögenhetsskatt skall ej erläggas.
Försäkringar, som vid den försäkrades dödsfall äro tio år gamla, äro befriade från kvarlåtenskapsskatt. Inträffar dödsfall innan försäkringen varit i kraft i tio år, skall vid skattens bestämmande sammanlagda beloppet av de erlagda premierna, i den mån det överstiger 50 000 kr., läggas till den övriga kvarlåtenskapen och skatten beräknas på det sammanlagda värdet.

I den ovan angivna kostnaden har ej hänsyn tagits till bolagets återbäring och vinst, vilket avsevärt nedbringar kostnaden för en dylik försäkring.
Som exempel kan nämnas, att samma försäkring vinstberättigad år 1951 lämnade en vinst av kr. 2: 40 per 1 000 kronors försäkringssumma.

Kostnadskalkyl.

Skillnad mellan försäkringssumma och lån Kr. 48 700: —
Kontantinsats kr. 9 766: —
10 års vinster 522: — kr. 5 220: — Kr. 4 546: —
Placeringsvinst Kr. 44 154: —[5]

[5] Bilaga 2 till Lindquist—Vinells PM.

De nya beskattningsreglerna innebära, att vissa kapitalförsäkringar, som tecknats mot engångs- eller korttidspremie under tiden den 1 juli 1952—den 28 februari 1953, göras till föremål för en individuell inkomst- och förmögenhetsbeskattning under en åttaårsperiod[6], dock med möjlighet för ägaren till försäkringen att anpassa försäkringen till anstalternas efter den 1 mars 1953 gällande grunder, varigenom den extra beskattningen undvikes. Författningen förutsätter icke ett avgörande i det enskilda fallet huruvida vederbörande försäkring och belåning tillkommit i skattelindrande syfte eller ej.[7] Lagstiftaren har här sålunda valt schematiska regler innehållande allenast objektiva rekvisit. Emellertid har denna lagtekniska metod drivits väl långt i det att enligt 3 § såsom skattskyldig angivits den som vid utgången av december månad 1953 var ägare av försäkringen. Endast äganderättsövergång vid dödsfall, utmätning eller konkurs bryter nämnda regel.[8] Annan överlåtelse — oavsett dess orsak — beaktas icke, vilket, med hänsyn till lagstiftningens retroaktiva effekt, kan vålla svårigheter särskilt i avseende å omläggning av försäkring.

Anledning saknas att här stanna vid lagstiftningens detaljer.[9] Vad den principiella uppläggningen beträffar är lagstiftningen så tillvida av intresse, att dess retroaktiva verkan — författningen trädde i kraft den 1 januari 1955 — mildrats av den för försäkringarnas ägare öppnade möjligheten till omläggning med åtföljande skattefrihet. Denna konstruktion har en naturlig motivering i lagstiftarens tidigare visade brist på beslutsamhet och lagstiftningens schematiska utformning. Den individuella beskattningen kan även sägas ha sin moti-

---

[6] Beträffande skälet för tidsbegränsningen se prop. 186/1954, s. 25 f.

[7] Jfr SOU 1948: 22, s. 93, och departementschefsyttrandet i prop. 186/1954, s. 22.

[8] Jfr t. ex. 27 § i den finska lagen om en andra förmögenhetsöverlåtelseskatt, Avd. II Kap. V.

[9] Ang. lagstiftningens närmare innehåll se Lindquist, SN 1954, s. 293 ff., och Jacobsson—Lindquist, s. 51 ff.

vering däri, att ifrågavarande försäkringar såsom sådana saknade berättigande[1], dock kan lagstiftningen icke sägas ha en civilrättslig innebörd. Däremot är 1953 års ändring i grunderna en civilrättslig regel tillkommen av skattehänsyn.[2]

Några bestämmelser riktade mot kringgående av skattelag

Den översikt av skilda lagstiftningsåtgärder på beskattningens främst inkomstbeskattningens område, som detta kapital innehåller, har till uppgift att belysa lagstiftarens uppfattning om vad som är att förstå med kringgående av skattelag och de medel mot kringgående, vilka lagstiftaren känner. I förevarande avsnitt upptagas till undersökning vissa stadganden i Sf och KL samt i några skatteförfattningar av tillfällig natur ävensom övergångsbestämmelserna till 1945 års uppbördsförordning. Utmärkande för de nedan behandlade bestämmelserna är, att de medgiva ett visst skönsmässigt bedömande eller anknyta till ett subjektivt rekvisit. Av mindre principiellt intresse äro sådana bestämmelser, vilka allenast innehålla objektiva rekvisit såsom t. ex. reglerna för beskattning av realisationsvinst vid avyttring av tillgång erhållen i gåva av make eller skyldeman. Spärregler av sistnämnda art förekomma i stor omfattning, och i detta arbete omnämnas åtskilliga av dessa i olika sammanhang.

Dispensinstitutet, som kommit till ökad användning under senare år, har ansetts böra behandlas för sig.

Den följande framställningen omfattar de antydda bestämmelsernas motivering och rättspraxis kring desamma.

KF om statlig förmögenhetsskatt

Såsom redan framgått av redogörelsen för familjebeskattningens ordnande[3] har alltsedan införlivandet år 1910 med det

[1] Jfr departementschefsyttrandet prop. 186/1954, s. 24.

[2] Jfr t. ex. prop. 186/1954, s. 15.

[3] Ovan s. 307 ff.

svenska skattesystemet av en förmögenhetsskatt frågan om skattskyldigheten och dess omfattning diskuterats i syfte att få fram en bestämning därav, som förhindrar att vissa åtgärder medföra skattelindring. Den metod, som här kommit att användas i lagstiftningen, är, förutom samtaxering av äkta makar samt barn och föräldrar i vissa fall, en utbyggnad av skattskyldigheten. Nu gällande bestämmelser härom ha sammanförts i 7 § Sf, som helt motsvarar den äldre 13 § Sif. Emellertid ha 7 § Sf och dess föregångare icke enbart sin motivering i antydda önskemål utan i förmögenhetsskattens tidigare förankring i teorien om den fonderade inkomstens större skatteförmåga i förhållande till annan inkomst. I detta sammanhang må blott erinras om 1894 års kommitterades förslag, att bevillning för inkomst av kapital skulle utgöras efter en med hälften ökad skattefot.[4] Förslaget mötte motstånd[5], men tankegången accepterades av 1895 års bevillningskommitté[6] ävensom av 1897 års kommunalskattekommitté[7], vilken sistnämnda kommitté förordade en lösning antingen genom en kombination av förmögenhets- och inkomstskatt, därvid den förra skulle vara blott och bart av kompletterande karaktär, eller genom en kraftigt utvecklad stämpelbeskattning särskilt å arv. I den till grund för 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt liggande propositionen uttalade sig departementschefen klart för uppfattningen om den fonderade inkomstens större bärkraft, och den kombinerade inkomst- och förmögenhetsskatten uppbyggdes på denna grund.[8] Skattskyl-

[4] Bet. 1894, s. 117 f. Rent tekniskt löstes detta genom att inkomsten av kapital i och för bevillnings påförande ökades med hälften, varigenom en särskild skatteskala undveks.

[5] Bl. a. av KR, se härom KR:s utlåtande av den 25 april 1895, tryckt i Stockholm 1895, delvis återgivet i prop. 88/1910, s. 136 ff.

[6] Bet. 1895, s. 19 f.

[7] Bet. 1900, s. 43.

[8] Departementschefen, prop. 88/1910, s. 149, gjorde bl. a. följande uttalande:

»En sådan anordning tillförsäkrar de två förstnämnda faktorerna för

digheten till förmögenhetsskatt utformades på sätt som förordats i ett sakkunnigförslag av år 1904[9], dock med den skillnaden att samtaxering av hemmavarande, omyndiga barns och föräldrars förmögenhet stadgades för visst fall.[1] Att riksdagen helt anslöt sig till den av departementschefen uttalade meningen om den principiella grunden för förmögenhetsskatten belyses bl. a. av att i huvudsak likalydande tillägg rörande s. k. besparingsskogar och andra likartade samfälligheter gjordes till såväl stadgandet om skattskyldighet till inkomstskatt som stadgandet om skattskyldighet till förmögenhetsskatt.[2]

Den starka betoningen av förmögenhetsskatten såsom en skatt på fonderad inkomst tog sig uttryck i den ännu gällande regeln, att rätt till förmögenhet varav en annan än ägaren åtnjuter avkastningen icke hänföres till skattepliktig förmögenhetstillgång för den sistnämnde.[3] Å andra sidan trädde förmögenhetsskattens karaktär av skatt på förmögenhetsinnehav fram i bestämmelsen att även tillgång, som icke lämnar avkastning, utgör skattepliktig sådan. Angivna huvudregel, att en tillgång icke är skattepliktig för ägaren då avkastningen

---

skatteförmågans bedömande, nämligen inkomst och förmögenhet, både hvar för sig och gemensamt, det inflytande, som bör dem tillkomma vid skattens fastställande. I sakens natur torde ligga, att inkomsten, såsom den vidare av de två faktorerna, alltid måste bliva den mest vägande. Förmögenhet är i allmänhet att anse såsom en förstärkning av inkomstens skatteförmåga. Det förhållande mellan inkomst och förmögenhet, som alltså bör i förevarande avseende fastställas, grundar sig praktiskt taget uppenbarligen på meningen om den fonderade inkomstens större bärkraft i förhållande till den ofonderade.»

Samma uppfattning i bev. 29/1910, s. 10.

[9] Bet. 1904, s. 9.

[1] Se ovan, s. 307.

[2] Tillägget gjordes till 3 § 2 mom. a) respektive 12 § 1 st. KF om inkomst- och förmögenhetsskatt och har nu sin motsvarighet under punkten b) i 6 § 1 mom. Sf. Motiveringen var rent inkomstskatterättslig, bev. 29/1910, s. 25.

[3] Ägaren skattar sålunda icke ens för det värde, äganderätten efter avdrag av rätten till avkastningen representerar, prop. 200/1934, s. 41.

tillfaller annan, reste spörsmålet om den avkastningsberättigade skall beskattas allenast för det kapitaliserade värdet av sin rätt eller såsom ägare till själva den ifrågavarande tillgången. Båda metoderna kommo till användning, och den sistnämnda utformades i 15 § 1910 års KF, vilken gavs följande lydelse:

I avseende på skyldighet att erlägga förmögenhetsskatt skall såsom *ägare* anses:

a) innehafvare af fideikomissegendom, af jordegendom, hvilken besittes med stadgad åborätt eller är af allmän myndighet eller af stiftelse till begagnande mot lifstidsstädja upplåten, och af sådan ofri tomt, hvarifrån innehafvaren ej må skiljas, så länge han erlägger tomtören eller utan att vederbörlig lösen gifves;

b) efterlefvande make, som på grund av inbördes testamente besitter förmögenhet, så ock den, som på grund av testamente eller annorledes är för sin livstid berättigad åtnjuta afkastningen af förmögenhet, hvartill äganderätten tillagts hans bröstarfvinge eller bröstarfvinges afkomling.

Av intresse är att söka få fram motiveringen för att lagstiftaren i dessa fall funnit sig böra betrakta den avkastningsberättigade såsom ägare. Förslag till ett stadgande av denna innebörd framlades redan år 1904[4] och återfinnes vidare i 1909 års sakkunnigförslag.[5] Någon motivering lämnades emellertid icke för dessa förslag. Ej heller lämnade departementschefen i 1910 års proposition någon närmare förklaring till detta ståndpunktstagande.[6] Eberstein pekar i sin redogörelse för här ifrågavarande regler på besittningsrättens varaktighet.[7] Stadgandet i 15 § a) synes vidare ha sin förebild i bevillningsförordningarnas bestämmelser om vem som hade att erlägga bevillning

[4] Bet. 1904, s. 10, där 18 § i förslaget till förordning om skatt af inkomst och förmögenhet samt om inkomstskatt å aktiebolag och andra juridiska personer hade i huvudsak samma lydelse som 15 § 1910 års KF.

[5] Bet. 1909, s. 46, 15 § i förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt.

[6] Prop. 88/1910, s. 153.

[7] Eberstein, s. 321 jfr 326.

för fast egendom.[8] De förändringar som föregått den nuvarande lydelsen av 7 § Sf visa också en anknytning till utformningen av skattskyldigheten till fastighetsskatt.[9] Om sålunda punkterna a) och b) i 7 § Sf ha sin upprinnelse i den allmänna uppfattningen, att innehavaren av mera omfattande nyttjanderätter skola vara skattskyldiga såsom ägare[1], kan ifrågasättas om samma betraktelsesätt legat bakom tillkomsten av 15 § b) 1910 års KF.

Vad särskilt angår jämställandet i 15 § b) 1910 års KF av efterlevande make, som på grund av inbördes testamente besitter förmögenhet, med ägare sammanföll enligt praxis[2] den därav följande skattskyldigheten till förmögenhetsskatt med bevillningsplikten för fastighet, till vilken dylik rätt tillkom efterlevande make. Beträffande 15 § b) i övrigt får erinras om ett uttalande av kommunalskattesakkunniga, vilka i fråga om andra besittningsrätter än de nyss behandlade yttrade:

»Där någon i andra fall annorledes än på grund av äganderätt besitter fast egendom, torde praxis i avseende å bevillningstaxeringen kunna anses vara, att ägaren upptages såsom skattskyldig, därest vid taxeringstillfället är känt vem som är ägare, varemot vid ovisshet härom den som *besitter* egendomen upptages såsom skattskyldig i sin egenskap av förhandenvarande representant för den ännu icke bestämde eller bestämbare ägaren. I fråga om förmögenhetsbeskattningen återigen är skattskyldigheten så ordnad, att den som för sin

---

[8] Se t. ex. 3 § a) 1910 års bevillningsförordning och Davidson, Kommentar, s. 21 ff. Innehavaren av fideikommissegendom ålåg bevillningsplikt enligt praxis, Davidson, Kommentar, s. 24, och Bet. 1917, s. 330.

[9] Se t. ex. Bet. 1917, s. 9, 29 och 559. Diskussionen om överensstämmelse mellan skattskyldigheten till fastighetsskatt och till förmögenhetsskatt för det fastighetsbeskattade objektet har fortsatt även under senare tid se bev. 54/1935, 19/1949 och 13/1952.

[1] Beträffande fastighetsskatten, se prop. 191/1920, s. 430.

En parallell företeelse på inkomstbeskattningens område utgör likställdheten mellan avyttring av äganderätt till fastighet och nyttjanderätt till dylik egendom för all framtid mot engångsersättning.

[2] Bet. 1917, s. 330.

livstid besitter fast egendom vartill äganderätten på grund av testamente eller annorledes tillagts hans bröstarvinge eller bröstarvinges avkomling — vare sig sådan vid taxeringstillfället finns eller ej — är skyldig upptaga förmögenheten såsom tillgång efter taxeringsvärde, varemot i andra fall de i 13 § 2:o) g) förordningen om inkomst- och förmögenhetsskatt meddelade reglerna om skattskyldighet för besittningsrätt till fast egendom torde vara avsedda att träda i tillämpning. Härvid blir sålunda för beräkning av besittningsrättens förmögenhetsvärde besittningstidens *varaktighet* i varje särskilt fall avgörande.»[3]

Andra ledet i 15 § b) 1910 års KF har såsom framgår av den ovan lämnade redogörelsen icke uttryckligen motiverats vid sin tillkomst, men övervägande skäl tala för att bestämmelsen har sin grund i avkastningsrättens varaktighetstid — den berättigades livstid. Först i en inom finansdepartementet upprättad, den 30 december 1933 dagtecknad promemoria[4] synes betydelsen av efterföljaren till 15 § b) andra ledet ha uppmärksammats därutinnan, att den lägger hinder i vägen för en skattskyldig att ernå skattelindring[5] genom överlåtelse till sin avkomling av äganderätt till egendom men med bibehållen livstids avkastningsrätt.

Ett stadgande något annorlunda formulerat men av i huvudsak samma innebörd som 15 § 1910 års KF upptogs i 13 § 1928 års Sif.[6] Genom beslut av 1934 års riksdag skedde en omredigering av 13 § samt ett tillägg av två nya punkter e) och f), och stadgandet har alltsedan dess stått oförändrat, dock att i samband med 1947 års omläggning av statsbeskattningen detsamma överförts till 7 § Sf.

Till skillnad från övriga punkter i 7 § Sf ha e) och f) ut-

[3] Bet. 1917, s. 330.

[4] Fogad som bilaga 1 till prop. 200/1934.

[5] Någon sådan synpunkt framfördes icke i t. ex. Skattelagarna, s. 429.

[6] Ang. 1928 års avfattning i jämförelse med 1910 års se Sandström, Förmögenhet, s. 295 ff.

Viss ändring vidtogs även år 1930 se prop. 142/1930, s. 48.

tryckligen tillkommit för att förhindra skattelättnad genom splittring av äganderätt och rätt till avkastning. Förarbetena till 7 § e) och f) äro knapphändiga, men en redogörelse för däri framförda synpunkter må ändå här lämnas.

I förenämnda inom finansdepartementet år 1933 utarbetade promemoria framhölls[7] att, även om författningen (nuvarande 7 § d) för det kanske viktigaste fallet lade hinder i vägen för en skattskyldig att genom att fördela äganderätt och rätt till avkastning å olika personer ernå en obehörig lindring av skattebördan, andra likartade möjligheter dock återstodo. Dessa möjligheter ansågos få ökad betydelse om förmögenhetsskatten skärptes genom påläggande av en särskild skatt å förmögenhet. Promemorieförfattaren erinrade i sammanhanget om en i dansk skattelagstiftning förefintlig, av nyss angivna skäl motiverad regel att när den som har rätt till den framtida besittningen av ett kapital är descendent till eller arvsberättigad efter räntetagaren, räntetagaren skattar för hela förmögenheten.[8] Lämpligheten av en motsvarande bestämmelse i Sif övervägdes och föranledde detta uttalande.[9]

»Emellertid kan mot införandet i Sverige av en sådan regel anmärkas bl. a. att vid sådana mellan anhöriga företagna förfoganden, som kunna anses vara fullt lojala, densamma kan medföra att den som blott åtnjuter avkastning av egendom kommer att skatta för egendomens hela värde, trots att något reellt motiv därtill icke föreligger. I stället synes riktigare att direkt hänföra sig till de fall, då skiljandet mellan äganderätten och rätten till avkastningen framstår mera såsom en yttre form för egendomsförvaltning än en disposition av egentlig reell innebörd. Med denna utgångspunkt har föreslagits införande i 13 § statsskatteförordningen av bestämmelse därom, att den som äger åtnjuta avkastningen av förmögenhet, vartill äganderätten tillkommer annan, skall, utom för övriga i nämnda författningsrum angivna fall, likställas med ägare, därest sådana förhållan-

[7] Prop. 200/1934, s. 42.
[8] Se närmare härom, s. 179 ff.
[9] Prop. 200/1934, s. 42.

den föreligga, att han finnes skäligen böra betraktas såsom sådan, varjämte i en anvisning till berörda paragraf närmare utvecklats de synpunkter som i förevarande avseende böra vara vägledande för beskattningsmyndigheterna.»

Författningsutkastet i departementspromemorian upptogs oförändrat i denna del i en proposition till 1934 års riksdag som godkände förslaget. Någon ändring har därefter icke vidtagits i 7 § f) Sf jämte anvisningar. Till förekommande av obilliga verkningar förordades redan i promemorian[1] begränsningsregeln i nuvarande sista stycket av 7 §.

Remissinstanserna, som yttrade sig i denna fråga, voro icke samtliga helt övertygade om behovet av den här avhandlade bestämmelsen, och vissa funno motiveringen knapphändig samt följdverkningarna av en dylik bestämmelse svåröverskådliga.[2] Departementschefen framförde i propositionen icke någon ny synpunkt men uttalade en förmodan, att den möjlighet att i visst avseende komma till rätta med försök att undandraga skatt för förmögenhet, som sålunda skapats för beskattningsnämnderna, blott i undantagsfall skulle behöva utnyttjas.[3]

Vad angår 7 § e) har densamma i huvudsak samma motivering som punkten f). I förenämnda departementspromemoria anfördes, att stiftelser, varom här är fråga, i vissa fall egentligen blott utgjorde en särskild form för fysiska personers egendomsförvaltning och i andra fall stodo oskifta dödsbon nära.[4] Med hänsyn därtill samt för att förhindra, att dylika stiftelser bildades i syfte att minska förmögenhetsskatten, förordades — utom att dylika stiftelser i inkomst- och förmögenhetsskattehänseende skulle jämställas med fysiska personer — att i fråga om skyldigheten att erlägga förmögenhetsskatt med ägare skulle likställas den som under sin livstid skulle åtnjuta

[1] Prop. 200/1934, s. 50.

[2] Se KR:s ävensom länsstyrelsens i Örebro yttrande, prop. 200/1934, s. 30.

[3] Prop. 200/1934, s. 32.

[4] Prop. 200/1934, s. 37.

avkastningen av stiftelsens förmögenhet. Med en mindre ändring antogs sedermera förslaget.[5]

Av särskilt intresse är att konstatera, att bestämmelserna om skattskyldighet såsom ägare icke togos upp till diskussion i samband med införandet år 1947 av den fristående förmögenhetsskatten. Det hade med hänsyn till förmögenheten såsom beskattningsobjekt varit naturligt att ur principiella synpunkter granska dessa bestämmelser.

Beträffande själva konstruktionen av 7 § d—f) Sf konstateras först, att i punkterna d) och e) såsom rekvisit uppställts dels att rätten till avkastningen skall tillkomma vederbörande för dennes livstid och, när fråga är om e), att denna rätt tillkommer den avkastningsberättigade i enlighet med stiftelsens ändamål att tillgodose viss familjs eller vissa familjers ekonomiska intressen[6], dels ock att äganderätten till förmögenheten skall tillkomma vissa i stadgandena angivna personer eller stiftelser. Endast objektiva rekvisit ha sålunda kommit till användning. Dessa stadganden medföra icke några större tillämpningssvårigheter[7], dock att stiftelsebegreppet[8] med sin delvis oklara innebörd naturligen kan föranleda komplikationer. Såsom Bratt framhåller är detta särskilt förhållandet beträffande de tidsbegränsade familjestiftelserna.[9]

Däremot erbjuder 7 § f) Sf och dess tillämpning i praxis större intresse. Den splittring av äganderätt och rätt till avkastning, varom detta stadgande handlar, karakteriseras i författningstexten på ett oklart sätt. Vad först angår rätten till avkastning fordras icke att denna är livsvarig. I och för sig

---

[5] Prop. 200/1934, s. 32.

[6] Ang. denna bestämning av stiftelsens ändamål se prop. 200/1934, s. 32.

[7] Att formuleringen i 7 § Sf »likställas med ägare» i och för sig är oklar framgår av *RÅ 1941 ref. 21*, kommenterat av Sandström, Förmögenhet, s. 318 f.

[8] Se t. ex. *RÅ 1939 ref. 3*. Se även Bratt, s. 144.

[9] Bratt, s. 144.

faller sålunda en temporär rätt till avkastning under stadgandet »därest sådant förhållande föreligger att han finnes i avseende, varom nu är fråga, skäligen böra betraktas såsom förmögenhetens ägare». — Anmärkas må i sammanhanget att 3 § f) samordnats med 7 § under det att 3 § g) icke innehåller motsvarande begränsning.[1] Formuleringarna i 3 § f) och g) borde rätteligen överensstämma.

Rekvisitet angivet med uttrycket »därest sådant förhållande föreligger, att han finnes i avseende, varom nu är fråga, skäligen böra betraktas såsom förmögenhetens ägare» har lagstiftaren sökt belysa genom denna anvisning:

> Förhållande som avses i 7 § f) kan tänkas föreligga, då det är sannolikt att förmögenheten eller dess värde och rätten till avkastningen därav komma att i framtiden åter förenas hos den som har rätt till avkastningen eller denne närstående person. Den omständigheten, att äganderätten skilts från rätten till avkastningen, kan i dylikt fall vara att betrakta mera som en, exempelvis för att vinna lättnad i beskattning, tillämpad yttre form än som en anordning åsyftande att åstadkomma en verklig överflyttning av de förmåner, innehavet av förmögenheten kan anses medföra.

Vid tolkningen av 7 § f) och då särskilt ordet »skäligen» måste syftet med stadgandet beaktas. Ändamålssynpunkten måste nämligen tillmätas väsentlig betydelse vid tolkningen av en dylik klausul. Härigenom vinnes möjlighet att i viss mån tillgodose rättssäkerhetskravet så att de skattskyldiga kunna med någon grad av visshet förutse effekten i beskattningshänseende av sina dispositioner. Stadgandets ändamål har angivits i det ovan citerade uttalandet i departementspromemorian men framgår icke lika klart av lagtexten. Avsikten enligt sagda uttalande är att endast sådana dispositioner skola träffas, som

[1] Denna bristande samordning förelåg redan i 13 § g) och h) 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt. Sandström, Förmögenhet, s. 185, finner satsen »där innehavaren ej enligt 7 § skall likställas med ägare» obehövlig.

icke äro att beteckna som lojala. Uttalandet ävensom anvisningarna till 7 § f) Sf synas närmast förutsätta, att en disposition icke är lojal om den vidtagits för att vinna skattelättnad. Storleken av skattelättnaden har dock icke antytts. Understrykas må att det i anvisningarna första meningen angivna exemplet »kan tänkas» vara ett sådant, å vilket 7 § f) Sf är tillämpligt. Splittringen av äganderätten och rätten till avkastningen samt den framtida föreningen[2] av äganderätt och avkastningsrätt äro sålunda icke omständigheter, vilka i och för sig alltid skola medföra tillämpning av 7 § f). Däröver fordras något mer, möjligen ett subjektivt rekvisit, även om ordet »exempelvis» i andra meningen av anvisningen föranleder en viss tvekan härutinnan.

Mot bakgrunden av dessa allmänna reflexioner skall rättspraxis på området analyseras. Till och med år 1954 ha sammanlagt ca 40 mål rörande 7 § f) Sf och dess föregångare dragits under prövning i högsta instans.

Vad först angår innebörden av uttrycket »äger åtnjuta avkastningen» har i samtliga fall rätten till avkastningen sin grund i testamente eller gåvobrev.[3] Förordnandena ha vidare nästan genomgående inneburit, att vederbörande varit berättigad att åtnjuta avkastningen under sin livstid. I två rättsfall, *RÅ 1949 not. 260* och *1951 ref. 51*, har fråga emellertid varit om en mer begränsad eller villkorad rätt.

RÅ 1949 not. 260. I testamente förordnade en fader bl. a., att viss del av hans kvarlåtenskap skulle tillfalla de personer, som vid

[2] GRS, s. 464.

[3] Avkastningsrätten har i nedan angivna fall grundats på

a) testamente eller handling som godkänts såsom testamente:

RÅ 1939 ref. 2 I, 1947 ref. 18, 1951 ref. 51, 1939 not. 325, 1941 not. 185, 1943 not. 576, 1947 not. 274 och 514, 1948 not. 535, 1115—6 och 1253, 1949 not. 260 samt *1950 not. 768.*

b) gåvobrev:

RÅ 1939 ref. 2 II, 1941 ref. 52, 1949 ref. 35, 1939 not. 124—6, 1939 not. 913 och 1941 not. 63, 1940 not. 952—7, 1947 not. 561 samt *1952 not. 510.*

hans son G:s frånfälle voro den sistnämndes arvingar. Denna förmögenhet skulle under G:s livstid förvaltas av viss bank och avkastningen därav skulle, så länge G. var förklarad omyndig utbetalas till honom, men, om han åter blev myndig, till de personer som vid den tidpunkt, då avkastningen skulle utbetalas, voro hans lagliga arvingar. G. var född 1887 och gift, saknade barn och hade syskon som arvingar. G. taxerades år 1945 av PN för kapitaliserade värdet av angivna avkastning. KR gjorde ingen ändring. RR fann på talan av G:s förmyndare ej skäl att »på talan av klaganden» göra ändring i KR:s utslag.

RR:s lokution ger vid handen, att RR icke varit främmande för tanken att den avkastningsberättigade bort beskattas såsom likställd med ägare. Någon längre gående slutsats kan emellertid icke dragas av utgången i målet.

RÅ 1951 ref. 51. Änkemannen S. åtnjöt enligt inbördes testamente avkastningen av vissa tillgångar, vilka vid hans hustrus död år 1943 tillfallit makarnas son med äganderätt. Rätten till avkastningen skulle upphöra då sonen blev myndig år 1949. Änkemannen upptog i sin deklaration år 1947 kapitaliserade värdet av rättigheten och yrkade hos RR taxering enligt deklarationen.

Sonens testamentslott motsvarade tillgångar, som den avlidna på sin tid fått såsom vederbörligen gåvoskattebelagda gåvor från sin fader. Enligt därom gjort förbehåll hade gåvan blivit hustruns enskilda egendom, och för ordningens skull hade därom slutits äktenskapsförord mellan makarna år 1939. I anslutning till gåvotransaktionerna hade makarna samma år upprättat det inbördes testamentet. Den bakomliggande tanken från hustruns och hennes faders sida var, att förmögenhetsmassan såsom härrörande från hustruns fader borde vid hennes bortgång i princip tillfalla sonen. En viss inskränkning hade emellertid synts hustrun befogad. Visserligen ägde S. själv såsom enskild egendom viss förmögenhet — fadersarv — och hade att i sinom tid påräkna arv också efter sin moder. Men vid vilken tidpunkt mödernearvet skulle tillfalla S. var omöjligt att förutse. I syfte att förbättra S:s levnadsvillkor under ett antal år framåt hade hustrun ansett sig böra tillförsäkra honom avkastningsrätten till sonens testamentslott. Att överskrida den dag, då sonen blev myndig, hade dock ansetts icke böra ifrågakomma.

Av dessa fakta syntes S. två slutsatser kunna dragas, nämligen dels att fråga icke var om ett skiljande av äganderätten från rätten till avkastningen i syfte att vinna lättnad i beskattningen, dels ock att den relativt korta tid efter hustruns frånfälle, under vilken S. ägde åtnjuta avkastningen, icke gav honom den samlade skattekraft från förmögenhet, som väl enligt gällande lagstiftning ansågs utgöra en av grunderna för att beskatta förmögenhet särskilt vid sidan om inkomst.

RR fann »väl att det vid taxeringen måste anses hava framstått såsom sannolikt, att äganderätten till ifrågavarande aktier och rätten till avkastningen av desamma skulle komma att i framtiden förenas hos klaganden närstående person, men enär klaganden det oaktat med hänsyn till den begränsade tid varunder rätten till avkastningen i fortsättningen skulle tillkomma honom och till övriga i målet åberopade omständigheter skäligen icke bort jämlikt 13 § f) KF om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt beträffande aktierna likställas med ägare», biföll RR besvären.

RR fäste sålunda avseende vid den begränsade tid varunder rätten till avkastningen i fortsättningen skulle tillkomma vederbörande skattskyldig, även om denna omständighet icke varit ensamt avgörande. — Anmärkas må att, eftersom den skattskyldiges rätt skulle utgå inom tre år efter det ifrågavarande beskattningsåret, rätten icke jämlikt 3 § 1 mom. g) Sf utgjorde skattepliktig förmögenhetstillgång. RR var emellertid bunden av yrkandet och använde formuleringen »prövar RR rättvist att med bifall till besvären».

Den splittring av avkastningsrätt och äganderätt, som skall förefinnas, är icke närmare fixerad. Skall stadgandet avse enbart fysiska personer eller kan tillämpning äga rum även för det fall att äganderätten tillagts en juridisk person? Rättspraxis lämnar här ledning för frågans besvarande oaktat spörsmålet varit aktuellt i blott några få fall.

RÅ 1939 not. 124. Aktierna i ett förvaltningsbolag, AB Vi 3, ägdes huvudsakligen av S:s barn och barnbarn. S. överlämnade såsom gåva vissa tillgångar till AB Vi 3 med henne förbehållen livstids avkast-

ningsrätt. Efter S:s död skulle avkastningen tillfalla S:s son och dennes hustru så länge de levde. Därefter skulle en systerson till sonhustrun erhålla 12 000 kr. S. taxerades såsom likställd med ägare till de bortgivna tillgångarna. På besvär av S. gjorde RR under hänvisning till 13 § f) Sif ingen ändring därutinnan.

Sedan S. avlidit tillföll avkastningen hennes son och dennes hustru, vilka saknade barn. I målet *RÅ 1949 ref. 35* fann RR icke sådana omständigheter ha förekommit, att sonen jämlikt 13 § Sif borde beträffande omförmälda egendom likställas med ägare i fråga om skyldighet att erlägga skatt för förmögenhet.

Bl. a. följande fakta lades fram i sistnämnda mål.

RÅ 1949 ref. 35. De av modern skänkta tillgångarna voro deponerade i bank. Aktierna i AB Vi 3 ägdes till ⅓ av sonen samt till ⅔ av dennes brorsbarn och en svägerska till honom. AB Vi 3, som börjat sin verksamhet år 1929, hade till ändamål att köpa, förvalta och sälja värdepapper, annan lös egendom och fastigheter. Bolaget ägde bl. a. en fastighet. Någon lösenrätt eller företräde för äldre aktieägare i AB Vi 3 att vid överlåtelse av aktier i bolaget förvärva dem fanns icke enligt bolagsordningen.

Även i *RÅ 1947 not. 561* taxerades en person enligt 13 § f) Sif såsom likställd med ägare till tillgångar, som vederbörande bortgivit till juridisk person — en av gåvogivaren bildad stiftelse med ändamål att för kommande släkten i naturvårdande syfte bevara ett stycke mellansvensk kulturbygd — med bl. a. förbehållen livstidsrätt till avkastningen. Samma utgång i målen *RÅ 1940 not. 952—7*, där fråga var om givaren förbehållen avkastning till tillgångar som avsatts till den s. k. Broströmska släktfonden, vilken knappast kunde anses utgöra en juridisk person och vars avkastning enligt åtagande skulle användas till livsvariga periodiska understöd. Fonden var mera att uppfatta såsom en garanti för utgående periodiska understöd (jfr nedan *RÅ 1954 ref. 10 och not. 277*).

Att 7 § f) Sf kan bliva tillämplig i fall där äganderätten

tillagts juridisk person förutsattes redan i förarbetena. Departementschefen yttrade nämligen i den till grund för stadgandet liggande propositionen bl. a. att, därest stiftelses avkastning icke utgick till medlemmar av viss familj eller vissa familjer utan i enlighet med stiftelsens ändamål till »bestämda personer», den föreslagna bestämmelsen, att i fråga om skattskyldighet för förmögenhet med ägare i visst fall skulle likställas den som skäligen borde betraktas såsom sådan, kunde bliva tillämplig.[4] Det antydda fallet synes stå *RÅ 1940 not. 952—7* nära. I övrigt torde av rättspraxis den slutsatsen kunna dragas att, därest givaren förbehållit sig rätten till avkastning till tillgångar överlämnade till juridisk person, givaren förmögenhetsskattetaxeras såsom likställd med ägare. — Taxering sker jämväl i det fall att mottagaren är fysisk person (se nedan) — Rättsfallet *RÅ 1949 ref. 35* synes vara alltför speciellt för att någon allmän regel skulle kunna formuleras på grundval av utgången i målet. Bratt, som anser att den normala förutsättningen är att äganderätten och rätten till avkastningen kunna antagas efter hand bliva förenade hos en och samma person, uttalar som sin mening, att fråga icke torde kunna vara om annan än fysisk person, således ej sammanslutningar o. dyl.[5] Särskilt med hänsyn till utgången i *RÅ 1939 not. 124* synes en sådan förutsättning icke kunna uppställas.

Äganderätten har i övriga mål tillhört fysiska personer, vilka varit den avkastningsberättigade närstående. Förordnandena ha även gjorts av den avkastningsberättigade närstående. I några fall har givaren själv förbehållit sig avkastningsrätten.

Omständigheterna sådana de framgå av handlingarna i de sammanställda målen visa, att sådan släktskap förelegat mellan testator respektive givaren, den avkastningsberättigade samt ägarna, att de sistnämnda varit arvsberättigade efter testator

---

[4] Prop. 200/1934, s. 32.

[5] Bratt, s. 145 f.

Testators el. givares släktskapsförhållande till den avkastningsberättigade	Ägare till förmögenheten (aktuell el. framtida). Släktskapsförhållande till den avkastningsberättigade	RÅ
givaren (samma person)	5 syskonbarn samt 2 oskylda personer	1939 not. 913 och 1941 not. 63
givaren (samma person)	syskons barn	1941 ref. 52
fader	syskon	1949 not. 260
moder	ev. bröstarvingar och i andra hand syskon	1939 ref. 2 II
syster	bröder eller deras barn	1939 not. 325
syster	broders barn	1947 not. 274
broder	broder eller dennes barn	1948 not. 535
syster	broders barn	1948 not. 1253
syster	systerdöttrar el. deras arvingar	1941 not. 185
broder	systers arvingar	1943 not. 576
morbror och moster	broders barn	1948 not. 1115–6
svåger	broders barn	1947 not. 514

respektive givaren (dock ej *RÅ 1947 not. 514*). Motsvarande släktskapsförhållande har även rått mellan den avkastningsberättigade och den slutliga ägaren.[6] Rättsfallet *RÅ 1939 not. 913* kan visserligen ur denna synpunkt sägas skilja sig från de övriga, men den avgörande omständigheten synes ha varit att givaren själv förbehållit sig rätt till avkastningen.

I anslutning härtill må anmärkas, att givare, som bortskänkt tillgångar till avkomlingar, taxerats såsom ägare då avkastningen visserligen utkvitterats av ägarna men belopp motsvarande avkastningens storlek av dessas föräldrar omedelbart överlämnats till givaren i form av »periodiskt understöd», se *RÅ 1954 not. 1951—2.*

Att i vidare mån belysa innebörden av uttrycket »därest

[6] Jfr Bratt, s. 145 f.

sådant förhållande föreligger, att han finnes i avseende, varom nu är fråga, skäligen böra betraktas såsom förmögenhetens ägare», stöter på svårigheter. För att undvika risken att hamna i lösa antaganden synes den vägen böra väljas, att med stöd av rättspraxis söka uppställa några typiska situationer, där omständigheterna befunnits vara sådana, att den avkastningsberättigade icke skäligen bör betraktas såsom likställd med ägare. I minnet bör då hållas den i förarbetena uttalade tanken, att endast icke lojala dispositioner skola föranleda tillämpning av 7 § f) Sf. Endast ett fåtal rättsfall stå vid en sådan undersökning till buds. Av dessa ha två tidigare berörts, nämligen *RÅ 1949 ref. 35* och *1951 ref. 51*. Därutöver finnas följande fyra nedan i korthet refererade rättsfall.

RÅ 1939 ref. 2 I. Aina B:s taxering år 1935. Genom en år 1903 upprättad, icke bevittnad handling förordnade O. M. B., att vid hans frånfälle den arvslott efter honom, som skulle tillkomma hans brorson Magnus B., icke i annan händelse än att denne ägde bröstarvingar fick utbetalas till honom eller, om han då var avliden, till hans barns förmyndare, men att, om bröstarvingar till Magnus B. saknades, det honom tillkommande kapitalbeloppet av arvet skulle nedsättas i taka händer till förvaltning av den eller dem, Magnus B. i samråd med sina två syskon eller deras rättsinnehavare utsåg, med rätt för Magnus B. att utfå den behållna avkastningen därav. Vidare innehöll handlingen, att Magnus B:s hustru, Aina B., född år 1858, skulle, därest hon överlevde sin man, under sin återstående livstid ur kapitalets avkastning uppbära en årlig pension av 1 200 kr. samt att kapitalet, i den mån det ej längre behövdes till betryggande av pensionens utgående, skulle ärvas av Magnus B:s omförmälda två syskon eller deras rättsinnehavare.

Sedan O. M. B. år 1905 avlidit, överenskommo Magnus B. och hans två syskon, att förordnandet skulle äga giltighet såsom ett i laglig form upprättat testamente med jämkning bl. a. såtillvida, att till Magnus B. och efter hans frånfälle till hans hustru, så länge hon levde ogift, skulle utbetalas hela den å arvslotten fallande ränteavkastningen och årliga utdelning, allt efter som densamma inflöt, samt vid slutet av varje år hela det belopp, varmed kapitalet kunde ha

ökats i värde genom nya aktiers utsläppande eller andra därmed jämförliga extraordinära omständigheter, bland vilka ej skulle inbegripas befintliga aktiers eller värdepappers successiva och normala värdestegring. Magnus B. avled år 1906 utan bröstarvingar.

RR fann sådana omständigheter icke ha förekommit, att Aina B. i fråga om skyldighet att erlägga skatt för förmögenhet skäligen borde betraktas såsom ägare till ifrågavarande kapital, och sålunda 13 § f) Sif icke tillämpligt.

RÅ 1947 ref. 18. Enligt ett år 1919 upprättat testamente förordnade Hilda K. beträffande den andel av hennes kvarlåtenskap, som efter arvsrätt belöpte å hennes dotterson Joe: Sedan Joe utbekommit den honom tillkommande laglotten, skulle andra hälften av andelen avskiljas och bilda en fond. Den årliga avkastningen å denna fond skulle utbetalas till Joes fader Osborne under dennes livstid och efter honom till Joe, så länge denne levde. Om Joe vid sitt frånfälle efterlämnade bröstarvingar, skulle äganderätten till fonden tillfalla dessa. I annat fall skulle äganderätten tillfalla Hilda K:s barn eller deras bröstarvingar.

PN fann Osborne skattskyldig såsom ägare till förmögenheten. Osborne yrkade att allenast bliva taxerad för det kapitaliserade värdet av avkastningen. Han upplyste, att Joe var i 40-årsåldern och ogift samt saknade bröstarvingar. Då äganderätten till förmögenheten sålunda icke tillagts någon avkomling till Osborne, kunde han icke jämlikt 13 § d) Sif likställas med ägare av förmögenheten. Icke heller torde 13 § f) Sif kunna tillämpas i förevarande fall, enär äganderätten till förmögenheten och rätten till avkastningen å densamma icke torde komma att förenas hos någon Osborne närstående person.

För den händelse Osbornes son verkligen skulle ägt bröstarvingar, torde enligt TI någon tvekan icke ha behövt uppstå om att Osborne jämlikt 13 § Sif skulle vara att likställa med ägare till fondens förmögenhet. Att göra skattskyldigheten beroende av om Joe hade eller icke hade bröstarvingar eller om han kunde eller icke kunde få dylika, var mindre tillfredsställande. Det syntes rimligare att i stället fästa vikt vid, att förmögenheten slutligen skulle tillfalla personer, som voro avkomlingar till Hilda K., och alltså bibehållas i hennes släkt i rätt nedstigande led. TI ifrågasatte, om icke ettdera av styc-

kena a) och d) eller e) i 13 § Sif kunde åberopas för äganderättsbeskattning. Den omständigheten, att förevarande fall nära anslöt sig till samtliga dessa stycken, torde i varje fall utgöra tillräckligt skäl för att subsidiärt tillämpa stycket f) i berörda §.

Osborne genmälde, att man kunde utgå från att Joe icke skulle komma att få några bröstarvingar samt att äganderätten till förmögenheten i följd härav skulle komma att tillfalla Osbornes hustrus syskon eller deras bröstarvingar. Dessa kunde icke anses såsom Osborne närstående personer.

TI framhöll, att berörda syskons rätt till förmögenheten var beroende av att Joe vid sin död icke efterlämnade bröstarvingar, dvs. var beroende av rättsläget vid en framtida tidpunkt. Det enda naturliga var därför, att Osborne enligt 13 § f) Sif förklarades skattskyldig för förmögenheten.

RR fann ej skäl att göra ändring i KR:s utslag, vari uttalades att handlingarna icke gåvo anledning till antagande, att Osborne skäligen borde betraktas som ifrågavarande förmögenhets ägare.

RÅ 1952 not. 510. Besvär av R. angående taxering år 1946. Genom gåvobrev år 1937 förordnade hans moder — jämte det hon till sina övriga barn överlät och bortgav vissa angivna aktier och obligationer — att R. under sin livstid skulle äga att åtnjuta avkastningen av nämnda värdehandlingar. R. upplyste, att fadern dött år 1934 och att modern år 1937 med upphävande av ett av modern tidigare upprättat testamente utfärdat gåvobrevet. Gåvobrevet, om vilket R. icke ägt vetskap, tillkom troligen på inrådan av hans bröder. Antagligen hade man velat hindra att tillgångarna skulle tillfalla R. och därmed hans hustru och hennes barn i ett tidigare äktenskap. Modern hade avlidit år 1939. Syskonen voro gifta och hade barn.

Vid beräkningen av hans förmögenhet hade TN ansett honom jämlikt 13 § f) Sif vara skattskyldig för förmögenhetsvärdet av nämnda värdepapper.

RR fann icke sådana omständigheter ha förekommit, att R. jämlikt 13 § Sif borde beträffande ifrågavarande kapital likställas med ägare i fråga om skyldighet att erlägga skatt för förmögenhet. Ett R:råd var skiljaktig och ansåg 13 § f) tillämpligt.

RÅ 1950 not. 768. PN hade i L:s förmögenhet inräknat, bl. a., ett belopp motsvarande 25 gånger avkastningen å visst kapital, som

jämlikt testamente år 1929 av L:s svärföräldrar avsatts till en fond, därav L. och hans hustru skulle erhålla avkastningen, så länge de levde, varefter kapitalet skulle överlämnas till två bröder till L:s hustru eller deras bröstarvingar. L. och hans hustru saknade barn. L. upplyste, att han tidigare varit verksam i Tyskland samt att testamentet tillkommit för att hindra överföring av kapitalet till Tyskland. KR, varest L. — under framhållande av att han icke borde likställas med ägare till det ifrågavarande kapitalet — yrkade, att såsom förmögenhet måtte upptagas allenast det med hänsyn till hustruns ålder under beskattningsåret uträknade kapitalvärdet av en mot avkastningen svarande livränta, fann icke sådana omständigheter ha förekommit, att L. i fråga om skyldighet att erlägga skatt för förmögenheten skäligen borde betraktas som ägare till ifrågavarande kapital, samt att föreskriften i 13 § f) Sif således icke var tillämplig i förevarande fall. RR gjorde på besvär av TI icke någon ändring i KR:s utslag.

I en kommentar till *RÅ 1950 not. 768* uttalas, att det förhållandet, att hustrun levde och hennes närmaste arvingar skulle bliva ägare till förmögenheten torde ha gjort fallet tveksamt.[7]

Lundevall synes vara den ende, som sökt angiva de omständigheter, vilka icke medföra att en splittring av äganderätt och avkastningsrätt föranleder tillämpning av 7 § f) Sf. Enligt denne författare lärer i allmänhet anledning icke förefinnas att tillämpa stadgandet, då vissa förmögenhetstillgångar avskilts under särskild förvaltning allenast för att utgöra säkerhet för livräntas riktiga utgörande och livräntetagaren saknar såväl möjlighet att deltaga i förvaltningen av tillgångarna som intresse av vem som är eller skall bliva tillgångarnas verkliga ägare.[8] Detta uttalande vinner stöd i de nu senast avhandlade rättsfallen, och jämförelse kan i detta sam-

[7] SvSkT rättsfallshäftet 1951, s. 72, där som jämförelse åberopas *RÅ 1939 ref. 2 I och II, 1939 not. 325, 1941 not. 185, 1943 not. 576, 1947 not. 274 och 514 samt 1948 not. 535 och 1253*. Dessa rättsfall anmärkta ovan.

[8] Lundevall, s. 626.

manhang göras med det fallet att en person utfäst livränta och till säkerhet för den åtagna förpliktelsen pantförskrivit tillgångar (se t. ex. *RÅ 1954 ref. 10 och not. 277*). Emellertid är en närmare precisering önskvärd. Utom i *RÅ 1947 ref. 18* har i dessa fall den avkastningsberättigade saknat bröstarvingar. Detta är dock ett förhållande som icke i och för sig kan tillmätas avgörande betydelse. Vidare innebar i samtliga här senast antecknade fall förordnandet om avkastningsrätten en begränsning av vederbörande eljest tillkommande arvslott. Denna omständighet synes vara i hög grad relevant. Den avkastningsberättigades arvsrätt har sålunda genom skilda dispositioner av tillgångens ursprungliga ägare beskurits, vilket även skett i flera ovan antecknade fall. Den frågan reser sig då: skall skälet för testators eller givarens handlande tillmätas betydelse? Eller: skall den avkastningsberättigade av ett eller annat skäl stå i motsatsförhållande till eller i varje fall sakna intresse för blivande ägaren? Med andra ord är den förmodan riktig, som framförts ovan rörande krav på förekomsten hos testator eller givare av ett syfte att vinna skattelättnad? Utredningen i målen, angivna i tabellen ovan är i detta hänseende icke fullständig, och i rättsfallen *RÅ 1939 ref. 2 I* och övriga här senast återgivna har icke klart framgått om de gjorda förordnandena inneburit ett uttryck för misstro i ett eller annat hänseende gentemot någon avkastningsberättigad eller för någon känslobetonad inställning. Det är därför icke möjligt att giva ett svar på den uppställda frågan. Skulle emellertid svaret anses vara jakande, måste hävdas att skattskyldigheten knutits till omständigheter, som av skilda skäl icke kunna förväntas genomgående bliva klarlagda i skattemålen. Avhandlade stadgande har också utsatts för kritik.[9]

Belysande för osäkerheten på detta område är det förslag till ändring av motsvarande danska stadgande som nyligen framlagts.[1] Av redogörelsen för svensk rättspraxis framgår,

[9] Bratt, s. 147, och Sandström, Förmögenhet, s. 315 f.

[1] Se ovan, s. 180 f.

att jämväl en omredigering av 7 § vore på sin plats. Under alla omständigheter borde från 7 § f) utbrytas det fall, att en skattskyldig med honom själv förbehållen livstids avkastningsrätt bortskänker egendom. För dessa situationer borde en särskild bestämmelse skapas och innehålla allenast objektiva rekvisit.[2] Den föreslagna avfattningen av det danska lagrummet torde jämväl i övrigt vara värd ett studium av den svenske lagstiftaren.

Slutligen skall i korthet beröras ett inledningsvis omnämnt rättsfall, vilket icke äger samband med de i det föregående behandlade.

RÅ 1951 not. 220. I besvär till KR yrkade TI i mål angående bl. a. eftertaxering år 1947, att P. som var ende styrelseledamot i ett antal aktiebolag, vilka inbördes ägde varandras samtliga aktier, på grund av sin ställning i dessa bolag ensam ägde disponera deras tillgångar och avkastning, måtte taxeras för bolagens förmögenhet. KR biföll besvären, enär med avseende å grunderna för gällande bestämmelser om beskattning av förmögenhet P. fick anses skattskyldig för värdet av ifrågavarande tillgångar. RR lämnade av P. anförda besvär utan bifall.

Jämlikt 69 § första stycket ABL är numera avtal, varigenom dotterbolag mot vederlag förvärvar aktie i moderbolaget, med visst undantag ogiltigt.[3]

Överlåtelse av tillgång mellan varandra närstående fysiska eller juridiska personer. Punkt 3 b. av anvisningarna till 29 § KL

I samband med de år 1938 införda reglerna om avdrag för värdeminskning å inventarier i förvärvskällan rörelse infördes bestämmelser — fjärde stycket punkt 3 b. av anvisningarna till 29 § KL — om vad som skall förstås med tillgångs an-

[2] Jfr 38 § sista stycket AGF och Eberstein, AGF, s. 143.

[3] Se härom och ang. äldre rätt SOU 1941: 9, s. 260 f., Nial, s. 115, Rodhe, s. 78 f. och 202, samt Stenbeck, s. 216.

skaffningsvärde. Av dessa bestämmelser intresserar här endast följande:

Skulle det i något fall befinnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt, och kan det antagas att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall anskaffningsvärdet i skälig mån jämkas.

Uppslaget till en bestämmelse av denna innebörd kom närmast från KR:s remissyttrande över 1928 års bolagsskatteberednings förslag.[4] Transaktioner innebärande överlåtelse till överpris hade dock uppmärksammats redan tidigare, t. ex. under förarbetena till utskiftningsskatten.[5]

1936 års skattekommitté tog fasta på KR:s synpunkter och förordade en så lydande bestämmelse[6];

»Har tillgång, varom här är fråga, från en rörelseidkare till annan närstående rörelseidkare avyttrats till så högt pris och i övrigt under sådana förhållanden, att åtgärden kan antagas hava skett i väsentligt syfte att förvärvaren skall komma i åtnjutande av större värdeminskningsavdrag än som skulle tillkommit avyttraren eller eljest för att bereda minskning i bådas sammanlagda beskattning, skall anskaffningsvärdet för förvärvaren beräknas till ett med hänsyn till förhållandena minskat belopp.»

Skattekommittén fann svårt förutse, i vilka olika former missbruk kunde komma att äga rum, varför det stadgande, som borde meddelas för att såvitt möjligt hindra missbruk, enligt kommitténs mening borde få en allmänt hållen formulering. Måhända kunde mot denna formulering invändas att den var väl obestämd. Däremot kunde enligt kommitténs me-

[4] SOU 1937: 42, s. 240 f.

[5] Sakkunnigutredning med förslag till KF om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar fogad såsom bilaga till prop. 134/1927, s. 8.

[6] SOU 1937: 42, s. 11.

ning genmälas, att stadgandet var avsett att verka rent prohibitivt och att därför dess tillämpning i praktiken borde kunna beräknas bliva mera sällsynt. Av vad kommittén vidare uttalade i motiven må ytterligare blott erinras om att stadgandet syntes kommittén böra för enkelhetens skull avfattas med syftning på transaktioner mellan rörelseidkare. Till detta uttalande fogade kommittén, att detta med hänsyn till bestämmelsens karaktär dock ej syntes böra hindra, att den analogivis tillämpades även i sådana fall, där avyttraren ej var rörelseidkare.[7]

I ett yttrande av Sveriges industriförbund m. fl. förordades det av kommittén föreslagna stadgandet utbytt mot en allmänt hållen bestämmelse av innebörd att uppenbart illojal värdesättning skulle föranleda jämkning.[8] Denna formulering framlades:

»Skulle det i något fall befinnas, att den skattskyldige eller någon, som står honom nära, vidtagit åtgärd, varigenom anskaffningsvärdet blivit högre än som är rimligt, och att detta skett för att åt någon av dem bereda obehörig förmån i beskattningsavseende, skall värdet i skälig mån jämkas.»[9]

KR fann sistnämnda förslag icke allenast i redaktionellt avseende vara att föredraga framför kommitténs utan på grund av att det var mera allmänt hållet ägnat att bereda beskattningsmyndigheterna större möjlighet att komma till rätta med missförhållanden av ifrågavarande slag.[1]

Såsom framgår av gällande lydelse av anvisningspunkten följdes i huvudsak rekommendationerna i remissyttrandena.[2]

---

[7] Vad här återgivits av skattekomitténs uttalande är hämtat från SOU 1937: 42, s. 241.

[8] Prop. 258/1938, bilaga B, s. 278.

[9] Prop. 258/1938, bilaga B, s. 287.

[1] Prop. 258/1938, bilaga C, s. 297 och 307.

[2] I en departementspromemoria tillstyrktes ändringsförslaget av industriförbundet m. fl., prop. 258/1938, s. 245 f. Departementschefen upptog icke

Återigen måste anmärkas att någon utredning icke gjorts för att finna en hållbar grund för utformningen av en bestämmelse av denna typ. Gången av lagstiftningsarbetet är här som ofta beträffande likartade frågor, att först konstateras omöjligheten av att överblicka vilka »missbruk» som kunna tänkas, varför en allmänt hållen formulering förordas. Mot denna göres invändningen att med bestämmelsen dock endast avses att träffa vad som uppenbart anses illojalt. Det därefter framkomna förslaget, även det vagt avfattat, befinnes giva taxeringsmyndigheterna större möjligheter att komma till rätta med »missbruken», vilka emellertid icke närmare klarläggas.

Stadgandet avser åtgärder av den skattskyldige själv eller någon som står honom nära. Åtgärden skall ha medfört att den skattskyldige skall få ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt. Därjämte har uppställts ett subjektivt rekvisit.

Avsikten att bereda obehörig förmån i beskattningsavseende behöver såsom framgår av texten i anvisningarna icke fastställas. Tillräckligt är att sådan avsikt kan antagas.[3] Hur stor en skattelättnad skall vara för att kunna rubriceras såsom obehörig förmån i beskattningsavseende är icke angivet. Ej heller utsäges att skattelättnaden skall avse skatt för inkomst, även om lagstiftaren endast tänkt på lättnad i fråga om inkomstskatt.

Stadgandet har i litteraturen[4] icke gjorts till föremål för någon ingående granskning, och antalet mål som dragits under RR:s prövning rörande detta stadgande är relativt obetydligt, men utgången av målen synes dock giva vid handen, att stad-

denna fråga i sitt yttrande, prop. 258/1938, s. 256. Så gjordes ej heller i bev. 32/1938, s. 56 ff.

[3] Jfr t. ex. KF om ersättningsskatt ovan.

[4] Sandström lämnar redogörelse för stadgandets tillkomst men går icke in på en analys, Rörelse, s. 348 ff. af Klercker anmärker blott stadgandets förekomst, s. 158. Åkesson nämner endast att en särskild korrektiv bestämmelse numera finnes för hindrande av oriktig värdesättning, s. 682. Hedborg—Lundell—Gärdin, s. 17, behandla ej bestämmelsens konstruktion.

gandet uppfattats såsom innehållande en allmän skatterättslig regel, vilken ibland förekommer under beteckningen kontinuitetsprincipen.

Några alldeles klara fall finnas, t. ex. *RÅ 1942 not. 71,* vilket gällde inventarier som år 1936 tillskjutits ett nybildat aktiebolag för övertagande av en av huvudaktieägaren tidigare bedriven rörelse. Inventarierna, som voro bokförda till anskaffningsvärdet 399 600 kronor och hade ett taxeringsmässigt restvärde av 39 960 kronor, upptogos i bolagets ingående balansräkning till ett belopp av 399 600 kronor, å vilket värde bolaget yrkade avskrivning med 10 procent för år. Bolaget förvägrades avdraget vid 1939 års taxering. Vid taxeringarna åren 1937—38 hade bolaget emellertid erhållit avdrag beräknat efter 10 procent å ett värde av 299 600 kronor, eftersom RR ansett att 100 000 kronor av de 399 600 utgjort goodwillersättning.[5] — I åtskilliga fall ha vid överlåtelse av rörelse köpeskillingen icke specificerats utan köparen har i skattemålet hävdat sin fördelning av köpeskilling mellan t. ex. inventarier och goodwill, vilken fördelning av skattedomstolarna icke ansetts styrkt. Nu behandlade jämkningsregel har i sådana fall icke åberopats utan utgången i målet har motiverats med en viss såsom skälig ansedd fördelning av köpeskillingen. Att jämkningsregeln därvid beaktats är emellertid sannolikt.

I det kända rättsfallet rörande av Bultfabriks AB yrkat avdrag för värdeminskning av kraftstationsbyggnader har stadgandet fått en god belysning, varför de viktigaste omständigheterna i målet här återgivas.

RÅ 1949 ref. 39. Bultfabriks AB hade år 1943 förvärvat praktiskt taget samtliga aktier i Ramnäs Bruks AB, vilket innehade ett dotterbolag Wirsbo-Ramnäs Kraftab., som ägde vattenkraftanläggningar med ett verkligt värde överstigande såväl det bokförda som det taxe-

[5] *RÅ 1940 not. 116.* Jfr ang. äldre rätt vidare *RÅ 1930 not. 415* och *1932 not. 34.*

ringsmässiga restvärdet. Köpeskillingen för aktierna i Ramnäsbolaget hade bestämts med hänsyn till bl. a. nyss angivna reserver. Vattenkraftanläggningarna omfattade vissa tillgångar vilka voro underkastade förslitning. Den värdenedgång dessa tillgångar voro underkastade borde enligt Bultfabriks AB föranleda rätt till nedskrivning å aktierna i Ramnäsbolaget men då avdrag för en sådan nedskrivning vid taxering var oviss hade Bultfabriks AB — ävenledes år 1943 — förvärvat vissa av förenämnda kraftstationsanläggningar, dock ej marken, för närmare 3 milj. kr. Köpeskillingen hade vid opartisk värdering bestämts till ett belopp motsvarande byggnadskostnaderna vid tiden för överlåtelsen. Anläggningarna hade därefter utarrenderats till säljaren. Avdrag för värdeminskning yrkades med visst belopp med utgångspunkt från sagda anskaffningskostnad. KR medgav bolaget det yrkade avdraget, under det RR förvägrade bolaget avdraget i vad detsamma översteg det avdrag föregående ägare skulle kunnat erhålla om överlåtelsen ej skett.

Allmänna ombudets argumentering i RR är av intresse att notera. Han framhöll, att Bultfabriks AB vid inköpet av aktierna haft anledning räkna med att något värdeminskningsavdrag å aktierna icke skulle kunna medgivas. Förvärvet av kraftverksbyggnaderna hade skett uteslutande för att bereda bolaget möjlighet att på en omväg erhålla avdrag för beräknad värdeminskning å aktierna. Transaktionens karaktär av skentransaktion, möjliggjord av intressegemenskapen mellan företagen, framträdde så mycket tydligare, som byggnaderna utarrenderats till föregående ägaren.

RR:s utslag lyder: »Enär på grund av vad i målet förekommit Bultfabriks AB med hänsyn till föreskrifterna i p. 7 3 st., jämfört med p. 3 b 4 st. sista meningen, av anv. till 29 § kommunalskattelagen må vid beräkning av årliga avdrag för värdeminskning å omförmälda till bolaget från Wirsbo-Ramnäs Kraftab. överlåtna byggnader såsom anskaffningsvärde å samma byggnader upptaga allenast det värde, som vid överlåtelsen kvarstått i beskattningsavseende oavskrivet för sistnämnda bolag — — —.»

Understrykas må, att allmänna ombudets beskrivning av överlåtelsen såsom en skentransaktion icke godkändes av RR, som bedömde överlåtelsen såsom verklig. RR kan sålunda i detta fall icke sägas ha accepterat ett skatterättsligt sken-

transaktionsbegrepp av den innebörd allmänna ombudet angivit.[6]

Jämkningsregeln har kommit till användning jämväl vid beräkning av naturtillgångars anskaffningskostnad, då fråga varit om avdrag för substansminskning och tillgången förvärvats från närstående.[7]

Av de anförda rättsfallen synes den slutsatsen kunna dragas, att intressegemenskapen såsom sådan medför att det subjektiva rekvisitet anses uppfyllt. Huruvida med intressegemenskap skall förstås endast sådan mellan huvudaktieägaren och hans bolag respektive moderbolag och helägt dotterbolag låter sig icke bedömas på grundval av rättspraxis. af Klercker hävdar, att för denna intressegemenskap torde uppställas mer än vad som kräves enligt 221 § ABL.[8]

Vad angår den enligt rättspraxis givna innebörden av formuleringen »för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt» kan konstateras, att det taxeringsmässiga restvärdet uppfattas såsom för köparen rimligt anskaffningsvärde. Jämkningsregeln har nämligen tillkommit med anledning av äldre rätts bestämmelser om beskattning endast enligt realisationsvinstreglerna av vinst vid avyttring av inventarier. Att det vid överlåtelsen aktuella saluvärdet är högre än det i beskattningsavseende gällande restvärdet tillmätes sålunda icke betydelse vid bedömningen. Det sist anförda vinner även stöd av nedanstående uttalanden under förarbetena till de år 1950 i KL och KF om utskiftningsskatt införda fusionsbestämmelserna.

Vid behandlingen av inkomstskatteproblem i samband med fusion enligt 174 § 1 mom. ABL kommo 1949 års utskiftningsskattesakkunniga[9] att beröra ett fall, om vilket här må erinras. Under förutsättning att utskiftningsskatt skall erläg-

[6] Ang. skenrättshandlingar, se Avd. III Kap. II.

[7] Se t. ex. *RÅ 1950 not. 256* och *1951 not. 1401*.

[8] af Klercker, s. 158 not. 5.

[9] SOU 1949: 56, s. 79 ff.

gas vid sådan fusion, och att skatten skall beräknas med hänsyn till verkliga värden av dotterbolagets tillgångar och skulder bruka, när moderbolaget icke är skattskyldigt för utdelning från dotterbolaget, vissa dotterbolagets tillgångar överföras till moderbolaget. Överföringen kan taga formen av utdelning[1] eller försäljning eller en kombination av båda dessa tillvägagångssätt. Utdelas tillgångarna sker detta till dotterbolagets bokförda värden, och tillgångarna ingå sålunda i moderbolagets böcker till sagda värden. Vid försäljning till moderbolaget upptagas tillgångarna hos det sistnämnda till försäljningsvärdena. Angående detta fall uttalade de sakkunniga:

»Om tillgångar såsom maskiner och inventarier utdelas till moderbolaget och dessa tillgångar hos dotterbolaget äro bokförda över de taxeringsmässiga restvärdena, torde — i de fall moderbolaget icke är skattskyldigt för utdelningar från dotterbolaget — bestämmelserna i anvisningarna under punkt 3 b sista stycket till 29 § kommunalskattelagen kunna givas den innebörden, att moderbolagets anskaffningsvärde för ifrågavarande tillgångar icke skall beräknas till högre belopp än som kvarstår i beskattningshänseende oavskrivet hos dotterbolaget.»[2]

Mellankommunala prövningsnämnden uttalade i sitt remissyttrande rörande behovet av särskilda inkomstskattebestäm-

[1] Departementschefen anförde i prop. 134/1927, s. 12 f., med förslag till KF om utskiftningsskatt i fråga om den principiella invändningen, att eftersom aktiebolag icke skattade för utdelning utskiftningsskatt ej heller borde utgå vid upplösning av dotterbolag. I anslutning därtill uttalades »att i de säkerligen oftast förekommande fallen bolaget låter sig angeläget vara att vidtaga sådana dispositioner, att vid dess upplösning utskiftningsskatt till större delen kan undvikas. På sätt kammarrätten antytt, står det ju moderbolaget fritt att före dotterbolagets trädande i likvidation genom utdelning uttaga dotterbolagets besparade vinstmedel, så att till utskiftning återstå allenast aktiekapital och reservfond. Uttagandet av utskiftningsskatt bliver på så sätt uppskjutet till dess moderbolagets tillgångar skiftas mellan dess delägare. Mot detta förfaringssätt synes intet vara att ur rationell skattesynpunkt invända.» En skattefrihet beträffande utskiftningsskatten befarades också kunna användas till kringgående av författningen.

[2] SOU 1949: 56, s. 79.

melser i fråga om fusioner bl. a., att något skattemässigt svinn i samband med överlåtelse av tillgångar till och övertagande av förpliktelser från närstående företag redan enligt då gällande rätt icke tilläts, samt åberopade därvid utgången i målet angående Bultfabriks AB:s taxering.[3]

Utöver överlåtelse genom försäljning och utdelning, beslutad eller förtäckt, kunna tillgångar överföras genom utskiftning utan samband med fusion. De problem, som möta vid sådan utskiftning, kunna lämpligen belysas genom ett exempel.

Ett helägt dotterbolag beslutar att nedsätta sitt aktiekapital med 75 000 kronor. Dotterbolaget har inventarier bokförda till 75 000 kronor, vilket värde icke överstiger saluvärdet. Inventariernas taxeringsmässiga restvärde är 50 000 kronor. Dotterbolaget beslutar vidare, att utskiftningen skall avse inventarierna. I inkomstskattehänseende innebär åtgärden, att dotterbolaget tager ut tillgångarna ur rörelsen, och följaktligen borde dotterbolaget anses ha åtnjutit en skattepliktig intäkt av 25 000 kronor. Vid bedömandet av denna fråga äro reglerna om utskiftningsskattens beräknande utan betydelse eftersom utskiftningsskatten enbart avser andra ledet i dubbelbeskattningen.[4] Moderbolaget skulle därefter upptaga de erhållna inventarierna till ett värde av 75 000 kronor.

Utbygges exemplet med den förutsättningen, att tillgångarnas saluvärde är 100 000 kronor, borde därav föranledas att den intäkt dotterbolaget skulle anses ha åtnjutit stiger med 25 000 kronor. För moderbolagets del innebär denna omständighet att ingångsvärdet i bolagets böcker skulle upptagas till 100 000 kronor.[5]

En lösning av beskattningsproblemet i enlighet med den i

[3] Prop. 240/1950, s. 85. Samma uppfattning gav länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län uttryck åt, prop. 240/1950, s. 85 f. Jfr departementschefsyttrandet i nämnda prop. s. 88 f. och 90.

[4] Jfr t. ex. prop. 240/1950, s. 86.

[5] Jfr finsk rätt ovan i Avd. II Kap. V.

exemplet angivna har fördelen av enkelhet och framför allt den riktiga konsekvensen att beskattningen sker hos den, som skapat reserven.

I detta sammanhang bör vidare erinras om dels uttalanden av 1949 års utskiftningsskattesakkunniga m. fl. och dels ett av RR den 23 mars 1954 meddelat utslag i ett ärende om förhandsbesked.[7]

De sakkunniga anförde rörande inkomstskatteproblem sammanhängande med fusion enligt 174 § 1 mom. ABL bl. a.:

»Å vid fusionstillfället hos dotterbolaget kvarvarande *tillgångar* beräknas utskiftningsskatteskulden med hänsyn till saluvärdena vid fusionstillfället. För dessa tillgångar bör moderbolaget ur skatteteknisk synpunkt vara berättigat räkna med anskaffningsvärden, som motsvara de värden desamma åsatts vid utskiftningsskattens beräkning hos dotterbolaget men däremot icke med högre belopp. Såsom tidigare framhållits kan moderbolaget vid fusionen bliva skattskyldigt för realisationsvinst, vilken vinst i så fall beräknas med hänsyn till verkliga värdena av från dotterbolaget utskiftade tillgångar. Dessa överväganden leda till följande slutsatser.

1) Vid fusionen utskiftat varulager får hos moderbolaget upptagas till saluvärdet minus försäljningskostnader vid fusionstillfället (dvs. det värde, vartill varulagret upptagits vid dotterbolagets taxering till utskiftningsskatt), trots att lagret i dotterbolagets räkenskaper kan ha varit nedskrivet med obeskattade vinstmedel till betydande belopp.

2) Moderbolaget erhåller ett skattemässigt avskrivningsunderlag å från dotterbolaget övertagna maskiner och inventarier, motsvarande saluvärdet av dessa tillgångar vid fusionstillfället (jfr ovan under 1) oberoende av det skattemässiga restvärdet hos dotterbolaget. Moderbolaget har förvärvat dessa tillgångar genom ett med köp och byte jämförligt fång och för ett pris, som motsvarar saluvärdet av tillgångarna, eftersom sistnämnda värde tidigare innefattats i värdet av dotterbolagsaktierna. Det synes i vart fall tveksamt, om bestämmelserna i anvisningarna under punkt 3 b sista stycket till 29 § kommunalskattelagen kunna medföra, att avskrivningsunderlaget för

[7] SvSkT 1955, rättsfallshäftet, s. 3 f.

moderbolaget för dessa tillgångar skall sättas lägre än saluvärdet, i de fall då dotterbolagets taxeringsmässiga restvärde understiger saluvärdet.

3) I de fall där moderbolaget efter fusionen avyttrar från dotterbolaget övertagna tillgångar, därvid eventuell skattepliktig vinst skall beräknas enligt bestämmelserna om realisationsvinstbeskattning, skall anskaffningskostnaden för dessa tillgångar anses motsvara saluvärdet vid fusionstillfället (jfr ovan under 1). Tidpunkten för förvärvet lärer — såsom tidigare framhållits — få anses vara den dag, då rättens tillstånd till fusion registrerats.»[8]

Jämkning av ingångsvärdet hos moderbolaget ha de sakkunniga sålunda ställt sig tvekande inför. Å andra sidan ha såsom tidigare framgått de sakkunniga intagit en annan ståndpunkt till utdelningsfallet. Motiveringen därför skulle vara att moderbolaget icke är skattskyldigt för utdelning å aktierna i dotterbolaget.

Understödd av flera remissinstanser[9] hävdade departementschefen, att om det vid utskiftningsskattens beräkning framkomna värdet å dotterbolagets tillgångar av moderbolaget upptogs såsom skattemässigt ingångsvärde och om detta värde översteg dotterbolagets skattemässiga restvärde å samma tillgångar, hade en uppskrivning av tillgångarna ägt rum, vilken i sin tur borde medföra en motsvarande inkomstbeskattning.[1]

Nyssnämnda avgörande av RR år 1954 ger uttryck för en annan mening än den ovan i exemplet angivna. En kommun ämnade förvärva samtliga aktier i ett bolag, som innehade ett tomtområde utgörande omsättningstillgång i bolagets rörelse, och hade för avsikt att låta utskifta tomtområdet. Såväl RN som RR fann, att bolaget, oavsett att tomtområdets verkliga värde vid utskiftningstillfället översteg dess bokförda värde,

[8] SOU 1949: 56, s. 79 f.

[9] Se t. ex. länsstyrelsens i Göteborgs och Bohus län yttrande, prop. 240/1950, s. 80.

[1] Prop. 240/1950, s. 88. Jfr 1924 års skatteberednings förslag i detta avseende nedan.

icke på grund av utskiftningen ansågs ha åtnjutit skattepliktig intäkt. Något uttag ur rörelsen anses sålunda icke ha skett. Motivering har icke lämnats för förhandsbeskedet, varför ett försök att angiva en sådan måste taga form av lösa antaganden. Så mycket är emellertid klart, att utskiftningen icke ansetts såsom ett uttag ur rörelsen eller en sista affärshändelse. Utskiftningen har sålunda uppfattats såsom något annat måhända jämställt med skifte av dödsbo dvs. en upplösning, total eller partiell, utan betydelse i inkomstskattehänseende för de förvärvskällor dödsboet äger.

I anslutning härtill må erinras om att 1924 års skatteberedning[2], som förordade rätt för vissa juridiska personer att vid taxering åtnjuta avdrag för i bokföringen gjord avskrivning å anläggningstillgångar samt en utvidgning av inkomstbegreppet att omfatta all ersättning vid avyttring av dylik tillgång, fäste uppmärksamheten på att juridisk person med sådan rätt kunde i stället för att sälja en tillgång med ett lågt bokfört värde utdela eller utskifta tillgången till sina delägare. Till förekommande av att skattskyldighet på detta sätt undgicks, ansåg beredningen en bestämmelse erfordras av innehåll, att en dylik utdelning eller utskiftning skulle ha samma verkan som en försäljning, så att den juridiska personen fick skatta för skillnaden mellan de utdelade eller utskiftade tillgångarnas saluvärde samt deras bokförda värde.[3] Bolagsskatteberedningen[4] hade en annan uppläggning betingad av ett än vidare inkomstbegrepp.

---

[2] SOU 1927: 23, s. 80.

[3] Beredningens förslag till lagtext (33 § 2 mom. 2 st.) löd, SOU 1927: 23, s. 82:

»Därest skattskyldig, som nyss nämnts (dvs. juridisk person med rätt till fri avskrivning, tillagt här), till sina delägare utdelar eller utskiftar andra tillgångar än kontanta penningar, skall så anses, som om avyttring ägt rum till pris, som kan anses skäligen motsvara tillgångarnas saluvärde vid tiden för utdelningen eller utskiftningen.»

[4] SOU 1931: 40, s. 253, där beredningen behandlar det fall, att en rö-

En synpunkt, som i detta sammanhang icke kan förbigås och vilken antytts av utskiftningsskattesakkunniga, är effekten av realisationsvinstbeskattningsreglerna. Upplöses dotterbolaget i det ovan angivna exemplet utan att fusion sker, kan moderbolaget om förutsättningarna därför i övrigt äro för handen göra en skattepliktig realisationsvinst, motsvarande skillnaden mellan anskaffningsvärdet av aktierna i dotterbolaget och värdet av de utskiftade tillgångarna. Härav framgår att moderbolaget icke borde dessutom såsom för inkomst av rörelse beskattas för belopp motsvarande skillnaden mellan saluvärdet och dotterbolagets taxeringsmässiga restvärde. Även sammanträffandet av utskiftningsskatt och inkomstskatt för realisationsvinst är oegentligt men har accepterats av lagstiftaren.[5] Den linje som här ifrågasatts löser emellertid icke detta spörsmål, men gör det i form om än icke reellt till en mindre skönhetsfläck. Överhuvud taget skulle en omläggning av koncernbeskattningen enligt organteorien[6] eller någon variant av densamma vara värd att diskutera i syfte att få fram enkla regler på detta beskattningsområde.

---

relseidkare, som i och för sin rörelse varit delägare i aktiebolag, i räkenskaperna uppfört tillgångar, som tillskiftats honom från bolaget, till högre belopp än det, varmed hans tillgångar enligt räkenskaperna minskats till följd av att aktierna eller lotterna avförts ur räkenskaperna eller, vid nedsättning av det utskiftande bolagets kapital, blivit i räkenskaperna nedskrivna. De utskiftade tillgångarna borde enligt beredningen vara att anse såsom en skattepliktig intäkt i rörelsen, jfr sagda SOU, s. 15 och 370.

[5] Kollisionen mellan dotterbolagets utskiftningsskatt och inkomstskatt för moderbolaget för realisationsvinst har icke ansetts motivera restitution av utskiftningsskatt, SOU 1931: 40, s. 349. Jfr vidare bilaga till prop. 134/1927, s. 19.

Rörande sammanträffande av utskiftningsskatt hos dotterbolag och skatt för inkomst av rörelse hos moderbolag framförde 1928 års bolagsskatteberedning förslag till restitution av utskiftningsskatten i samband med att beredningen förordade att vinst vid avyttring av aktier i vissa fall skulle beskattas såsom inkomst av rörelse, SOU 1931: 40, s. 344 ff.

[6] Ang. organteorin se ovan, s. 76.

KF om investeringsskatt

Även i en skatteförfattning av tillfällig natur finnes ett liknande stadgande som KL:s nyss behandlade. Här åsyftas 19 § KF om investeringsskatt, vilken bestämmelse emellertid har en vidare syftning än den i KL upptagna. Angivna stadgande i KF om investeringsskatt löd:

> Har skattskyldig överlåtit lagertillgångar å fysisk eller juridisk person, med vilken han är i intressegemenskap, och måste det med hänsyn till omständigheterna antagas, att överlåtelsen skett för att nedbringa det till investeringsskatt beskattningsbara beloppet eller har den skattskyldige i sådant syfte vidtagit annan jämförlig åtgärd, skall det beskattningsbara beloppet så beräknas, som om dylik åtgärd icke vidtagits.

I en inom finansdepartementets rättsavdelning upprättad promemoria av den 16 september 1950 angående tillfälliga beskattningsåtgärder i syfte att begränsa vissa investeringar framlades icke något förslag till stadgande av denna art utan förslag därtill upptogs först i 1951 års proposition i ämnet. Motiveringen för 19 § och dess konstruktion är knapphändig.

Överståthållarämbetet påpekade i sitt remissyttrande, att den i promemorian förordade möjligheten för vissa nystartade rörelser att erhålla dispens skulle kunna utnyttjas för kringgående.[7] Såsom exempel nämndes rörelseidkare, som startade dotter- eller sidoföretag och där redovisade lagerökning, vilken reellt skulle tillgodokomma ett redan befintligt företag. Detta yttrande föranledde departementschefen uttala, att det torde vara nödvändigt att tillskapa möjligheter för beskattningsmyndigheterna att inskrida mot skattskyldiga, som genom transaktioner av olika slag obehörigen sökte undgå att beröras av bestämmelserna.[8] Bevillningsutskottet ansåg 19 § borde kunna tillämpas i vissa fall å rörelseidkare, som jämte annan

---

[7] Prop. 33/1951, s 47.
[8] Prop. 33/1951, s. 65.

rörelse drev penningrörelse och som jämlikt 2 § d) KF om investeringsskatt var frikallad från skattskyldighet såvitt avsåg placeringar av förvaltade medel i värdepapper.[9] Sådan rörelseidkare kunde undgå lagstiftningens verkan genom att öka den dolda reserven i bankrörelsens varulager mer än som motiverades av sådan lagerökning föranledd av ökad inlåning och vinst å penningrörelse och därigenom kompensera en ned- eller avskrivning av nyinvesteringar i övriga rörelser, som icke kunnat verkställas utan att investeringsskatt skolat utgå. Korrektivet utgjordes enligt utskottet av 19 §.

Rekvisiten äro: överföring av varulager eller »annan jämförlig åtgärd»[1], överföringen skall ha skett mellan personer i intressegemenskap, samt åtgärden skall ha vidtagits för att nedbringa det beskattningsbara beloppet. I förarbetena har såsom framgår av den ovan lämnade redogörelsen motivering ej lämnats för de valda rekvisiten, och i kommentarer till lagstiftningen har den juridiska konstruktionen icke närmare berörts.[2] Det subjektiva rekvisitet får bl. a. ses mot bakgrunden av den principiella linje lagstiftaren valt vid utformning av investeringsskatten i fråga om koncerner. Departementschefen motsatte sig nämligen en för samtliga företag i en koncern gemensam beräkning av beskattningsbart belopp på grund av lagerökning.[3]

Antalet mål rörande investeringsskatt, som dragits under skattedomstolarnas prövning, är synnerligen ringa, och rättspraxis har hittills icke givit någon belysning av här behandlade bestämmelse.

---

[9] Bev. 15/1951, s. 36.

[1] Såsom exempel på jämförlig åtgärd anföra Hedborg—Lundell, s. 189, det fallet att ett moderbolag under ett och samma beskattningsår anskaffar inventarier och försäljer dem till sitt dotterbolag till ett pris understigande den egna anskaffningskostnaden.

[2] Se Hedborg—Lundell, s. 188 f., och Sandström, Investeringsskatten, s. 39.

[3] Prop. 33/1951, s. 63.

KF om investeringsavgift

I en på offentligt uppdrag utarbetad promemoria[4], som lades till grund för bl. a. 1951 års lagstiftning om investeringsavgift, förordades utan närmare motivering en bestämmelse, 18 § i förslaget, så lydande:

»Har någon i samband med att investering, som i 2—4 §§ sägs, verkställts vidtagit åtgärd i uppenbart syfte att kringgå bestämmelserna i denna förordning, skall taxering till investeringsavgift likväl åsättas honom.»[5]

Sakkunnigförslagets 2—4 §§ innehålla liksom sedermera den år 1951 antagna förordningen regler för avgiftspliktiga investeringar inom förvärvskällorna jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse.

Endast i några få remissyttranden behandlades den förordade 18 §. Särskilt intresse knyter sig till ett uttalande av länsstyrelsen i Älvsborgs län[6], som framhöll att med hänsyn till de dåliga erfarenheterna från skattepåföringen enligt övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen en dylik bestämmelse syntes skäligen meningslös. Den bevisning om syftet att kringgå föreskrifterna, som skattedomstolarna krävde, kunde svårligen åstadkommas utan införande av edgångsinstitut eller dylikt.

Enligt departementschefen avsågs med 18 § främst att förhindra, att rörelseidkare eller jordbrukare skulle låta avgiftspliktiga investeringar för rörelsen eller jordbruket formellt verkställas av icke avgiftsskyldig person.[7]

I syfte att underlätta tillämpningen förordade departe-

---

[4] P.M. angående uttagande av investeringsavgift upprättad inom finansdepartementet av taxeringsintendenten E. Annell och förste taxeringsrevisorn S. Lundell. Promemorian är daterad den 6 september 1951.

[5] Prop. 220/1951, bihang s. 124.

[6] Prop. 220/1951, s. 98 f.

[7] Prop. 220/1951, s. 100.

mentschefen följande, sedermera antagna avfattning av stadgandet i 18 § 1951 års KF om investeringsavgift:

Har någon i samband med investering, som i 2—4 §§ sägs, vidtagit åtgärd, som kan antagas hava tillkommit i syfte att undgå eller erhålla lindring i taxering till investeringsavgift, skall taxering åsättas som om dylik åtgärd icke vidtagits.[8]

Den valda formuleringen har sannolikt tillkommit med 19 § KF om investeringsskatt som förebild.[9]

Med bestämmelsen åsyftas givetvis icke i och för sig att en enligt lagstiftarens intentioner eller författningstexten icke avgiftspliktig investering skall beläggas med avgift.[1] Sandström finner att med 18 § avses det fall, då enligt förordningens bestämmelser en avgiftspliktig investering faktiskt förelegat, »ehuru den avgiftsskyldige sökt ikläda densamma en annan form eller eljest vidtagit sådan åtgärd, att investeringens förhandenvaro döljes».[2] Denna sin uppfattning grundar Sandström på departementschefens ovan återgivna exempel samt ett av de sakkunniga i annat sammanhang gjort uttalande av innebörd, att avgift skall påföras även om avgiftsskyldig i syfte att fördröja taxering till investeringsavgift underlåtit att vidtaga bokföringsåtgärd.[3]

Antecknas må vidare att Hedborg—Lundell[4] såsom exempel på stadgandets tillämplighet angiva fall av intressegemenskap, där investeringar fördelas på flera händer — mellan företag i en koncern eller mellan ett bolag och dess aktieägare — för att komma i åtnjutande av mer än ett avgiftsfritt grundavdrag.

---

[8] Ett stadgande av samma lydelse har utan motivering upptagits i 18 § KF om investeringsavgift för år 1955 samt KF om investeringsavgift för år 1956.

[9] Se härom ovan.

[1] Jfr Sandström, Investeringsavgiften, s. 56.

[2] Sandström, Investeringsavgiften, s. 56.

[3] Uttalandet återgivet i prop. 220/1951, s. 94.

[4] Hedborg—Lundell, Investeringsavgiften, s. 71.

Även om stadgandet är mycket vidsträckt torde det dock icke avse att uttrycka allmänna regler för bedömandet av blandade rättshandlingar, felaktigt rubricerade rättshandlingar, skenrättshandlingar eller förtäckta rättshandlingar. Denna uppfattning bestyrkes av det i 18 § uppställda subjektiva rekvisitet. Vidare får en bokföringsåtgärd stridande mot god köpmannased sin rätta bedömning på grund av andra bestämmelser än 18 §. Sandströms uppfattning synes alltså icke vara helt riktig.

Endast ett obetydligt antal mål angående investeringsavgift har dragits under skattedomstolarnas prövning, varför någon belysning av stadgandet icke kan erhållas från rättspraxis. Förekomsten av det subjektiva rekvisitet skall framgå av omständigheterna, och kravet på taxeringsmyndighetens bevisning har dämpats[5] genom formuleringen »kan antagas». Beträffande stadgandets materiellträttsliga innebörd torde en analys därav lämpligen ske med utgångspunkt från de exempel departementschefen samt Hedborg—Lundell angivit. Båda dessa exempel förutsätta att en fysisk eller juridisk person har den reella bestämmanderätten över ett annat subjekt och alltså möjlighet att själv verkställa en investering eller låta det närstående subjektet göra det. Med bortseende från investeringsavgiften skall sålunda bedömas huruvida en investering företagsekonomiskt och organisatoriskt bort verkställas av annan än den som verkligen utfört densamma. Frågeställningen är i detta hänseende densamma som enligt den tyska klausulen och enligt Blumensteins bestämning av kringgående. Jämväl beträffande det subjektiva rekvisitet råder överensstämmelse. Metoden för taxering till investeringsavgift enligt 18 § kan väl närmast klassificeras såsom »Methode der Umdeutung».

---

[5] Jfr Hedborg—Lundell, Investeringsavgiften, s. 71.

Vinstöverflyttning vid ekonomisk intressegemenskap. 43 § och 57 § 3 mom. KL

Beskattning av koncerner och av näringsidkare, mellan vilka råder intressegemenskap, har diskuterats alltsedan 1916 års riksdag begärde utredning rörande vissa frågor om utlänningars beskattning. Efter år 1928 gällande inkomstskattelagstiftning reglerar beskattningen i Sverige vid internationell intressegemenskap, 43 § KL, samt mellan olika kommuner, i vilka varandra närstående företag äro lokaliserade, 57 § 3 mom. KL.[6] Anförda stadganden ha blivit väl belysta i litteraturen[7], varför anledning saknas att stanna vid deras tillkomsthistoria i vidare mån än i vad densamma uppvisar en metoddiskussion eller klara uttalanden rörande kringgående av skattelag.

Vid behandling av ett förslag till krigskonjunkturskatt fäste 1916 års bevillningsutskott uppmärksamheten på att utlänningar i stor mängd vistades i Sverige kortare eller längre tider och ofta gjorde affärer med högst betydande vinster.[8] Utskottet efterlyste uttryckliga bestämmelser, som åtminstone borde gå ut på att göra dessa personer skattskyldiga till krigskonjunkturskatt. Riksdagen följde utskottet och begärde utredning, vilken verkställdes av Landén. Hans förslag tog i nu förevarande hänseende allenast sikte på av intressegemenskap föranledd vinstöverföring från företag här i landet till utländska näringsidkare genom för låg eller för hög prissättning.[9] Det på Landéns utredning byggda författningsförslaget, som förelades 1918 års riksdag, gavs emellertid en sådan avfattning, att detsamma kom att omfatta alla fall, där näringsidkare genom åtgärder av angivet slag åstadkommit att

---

[6] I utländsk rätt finnas vissa motsvarigheter till dessa bestämmelser, se t. ex. s. 137 och 208.

[7] Se t. ex. Sandström, Rörelse, s. 647 ff., och af Klercker, s. 82 ff.

[8] Bev. 40/1916, s. 35.

[9] Prop. 283/1918, s. 25 f.

rörelseinkomst blivit mindre än vederbort.[1] En sådan utvidgning hade Eiserman—von Wolcker förordat i sitt förslag till kommunalbeskattningens ordnande.[2] Även transaktioner genom för hög eller för låg prissättning vidtagna för att undgå aktiebolags dubbelbeskattning avsågos skola falla under förslaget till 1918 års riksdag.[3] Efter en av riksdagen beslutad omformulering, vidtagen i syfte att betona, att onormal prissättning allenast var att uppfatta såsom exempel på åtgärder, fick det denna lydelse:

[1] Prop. 283/1918, s. 27. Vid interkommunal taxering skulle stadgandet ha föranlett en viss dubbelbeskattning, samma prop. s. 27.

[2] Bet. 1917, s. 99 f. och 405 ff. Eiserman—von Wolcker utgingo från såsom något självfallet att

»en förvärvskällas avkastning i regel skall vid taxering beräknas efter vad den i *verkligheten* utgjort och således icke efter vad den *kunnat* utgöra, i händelse förvärvskällans drift handhafts annorlunda än som skett. Under vissa förhållanden kan emellertid avkastningsbegreppets rätta tillämpning kräva en omjustering av avkastningsbeloppet, sådant det från förvärvskällans synpunkt tett sig, till ett belopp som måste anses mera överensstämma med den verkliga avkastningen. Härvid syftas icke på sådana fall, då bokföringen i förvärvskällan eller uppgifter om avkastningen varit felaktig och den verkliga avkastningen därigenom undandolts, utan här syftas på andra förhållanden, då avkastningen från förvärvskällans synpunkt rätt redovisats men ändock behöver till beloppet justeras.»

Efter att ha konstaterat att avkastningen, då den blivit lägre än normalt på grund av oförmåga, slarv eller eljest bristande affärsegenskaper, måste vid taxering bestämmas sådan den faktiskt blivit, anförde de sakkunniga vidare:

»Men andra fall kunna förekomma, då förvärvskällans innehavare uppenbarligen med full *avsikt* låtit förvärvskällan för erforderliga förnödenheter belastas med avsevärt högre eller för varor betinga avsevärt lägre pris än marknaden föranlett, och detta har kunnat ske, utan att förvärvskällans innehavare *förlorat* något därpå. Det är i sådana fall, som en omjustering av avkastningsbeloppet måste ske för att bringa förvärvskällans avkastning i bättre överensstämmelse med verkligheten», s. 405 f.

Det författningsförslag som utformades med iakttagande av citerade synpunkter, upptog som förutsättning bl. a., att ifrågavarande prissättning kunnat tillämpas »utan att näringsidkaren eller, om han är juridisk person, delägarna eller medlemmarna därigenom tillskyndas förlust eller minskad ekonomisk fördel», s. 99.

[3] Prop. 283/1918, s. 27.

Har näringsidkare till någon, som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning, försålt varor till lägre pris eller av honom köpt varor till högre pris än de i allmänhet gällande eller vidtagit andra liknande åtgärder, och har i följd härav inkomsten av företaget blivit lägre, än den eljest skolat bliva, skall inkomsten av företaget beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest sådana åtgärder icke vidtagits.[4]

År 1919 diskuterades en omredigering[5], men med hänsyn till de kooperativa föreningarna upphävdes bestämmelsen helt.

Något uttalande i förarbetena om och i vad mån t. ex. en extensiv tolkning av före KL gällande lag skulle kunnat lösa problemen finnes icke, men i »Skattelagarna» har under hänvisning till *RÅ 1920 not. 583—4* och *1925 not. 114* anförts, att 43 § KL i princip överensstämmer med redan förut tillämpad praxis.[6] Anmärkas må emellertid att dessa rättsfall allenast synas ha avsett taxering av *en* svensk juridisk person och dess inkomstfördelning mellan olika kommuner i Sverige.

Under det fortsatta lagstiftningsarbetet diskuterades ej sambandet mellan förtäckt utdelning och ett av departementschefen år 1918 anmärkt fall, att näringsidkare inom en viss bransch bildat ett aktiebolag för anskaffande av någon sorts vara eller för försäljning av delägarnas produkter samt att delägarna, för att undgå dubbelbeskattning enades om sådan prissättning, att bolagets rörelse lämnade ringa eller ingen vinst.[7] Skatteberedningen uppfattade detta fall allenast såsom

[4] Bev. 45/1918, s. 15. Punkt 3 i de vid 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt fogade särskilda anvisningarna till ledning för taxering, som skulle trätt i kraft den 1 januari 1920. Förutsättningen att intressegemenskap skulle vara för handen ansågs av KR bättre än Eisermans—von Wolckers förslag i denna del.

[5] Därvid övervägdes efter förslag av KR denna formulering, »*uppenbarligen* i följd härav, inkomsten av företaget blivit *avsevärt* lägre», samt ett tillägg, »skolande detsamma i tillämpliga delar gälla, då fråga är om särskilda näringsföretag av samma näringsidkare», bev. 43/1919, s. 4 ff.

[6] Skattelagarna, s. 292.

[7] Prop. 283/1918, s. 27.

avseende beskattningen av de kooperativa föreningarna och deras delägare.[8] Att förtäckt utdelning genom onormal prissättning kan föreligga i fall, där 43 § KL ansetts tillämplig, visar senare rättsfall, *RÅ 1952 ref. 39*. I sammanhanget kan erinras om att KR funnit, att näringsidkare genom andra åtgärder än som avsågos i 1918 års lagstiftning och Eiserman—von Wolckers författningsförslag kunde icke blott åstadkomma minskad skattskyldighet till staten utan jämväl förrycka kommunernas inbördes beskattningsrätt. KR anförde därvid bl. a.:

»Aktiebolag med ett fåtal delägare kunna nämligen låta större eller mindre belopp, som i själva verket utgjort vinst av verksamheten, utgå i form av löner, tantiemer eller dylika förmåner till delägare. Ändamålet med dylikt förfarande, som synes alltmer praktiseras, är uppenbarligen, att vederbörande skola undgå den dubbelbeskattning till staten, som vanlig utdelning å aktier medför, men genom samma åtgärder kommer, för den händelse delägaren är bosatt inom annan kommun än den, där bolagets verksamhet bedrives, vinstmedel, som bort beskattas i sistnämnda kommuner, att i stället taxeras i delägarens bostadskommun.»[9]

Under det fortsatta arbetet — ett av 1920 års riksdag avvisat förslag till lagstiftning[1], Örnes promemoria i ämnet[2], inkomstskattesakkunnigas betänkande[3], 1924 års skattebered-

---

[8] Till stadgandet om interkommunal beskattning förordade beredningen därför ett tillägg: »Vad nu stadgats gäller dock icke, när svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening gent emot delägare, som icke är aktiebolag, ekonomisk förening, solidariskt bankbolag eller utländskt bolag, vidtagit åtgärder, som här sagts», SOU 1926: 18, s. 73. Se vidare prop. 102/1927, s. 30 och 244.

[9] Utlåtanden över 1917 års kommunalskatteförslag, s. 76. Samma synpunkt tidigare framförd av KR, bev. 43/1919, s. 11.

[1] Prop. 191/1920, s. 507 ff. Andra särskilda utskottets utlåtande 1/1920, s. 67.

[2] SOU 1926: 18, s. 47 ff.

[3] SOU 1923: 69, s. 109 f.

nings förslag, m. m.[4] — framfördes icke några synpunkter av intresse för förevarande undersökning.

Beskrivningen av intressegemenskapen är icke enhetlig i de två stadgandena. I 43 § KL talas om näringsidkare, »som är ekonomiskt intresserad i hans näringsföretag eller kan öva inflytande på företagets ledning» under det att i 57 § 3 mom. KL nämnes »rörelseidkare, mellan vilka intressegemenskap råder (moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning)». Intressegemenskapen enligt 43 § KL är sålunda av lägre grad[5], och vidare erfordras efter ordalydelsen icke att den, till vilken vinstöverflyttning sker, är näringsidkare.[6] En annan olikhet är att kausalsammanhanget enligt 43 § KL skall vara påtagligt, »uppenbarligen i följd härav».[7] Motiveringen till 43 §:s avfattning synes vara utredningssvårigheter beträffande utländskt ekonomiskt inflytande.[8] En genomgång av rättspraxis visar att intressegemenskapen, där tillämpning av 43 § KL skett eller ifrågasatts, i övervägande antalet fall bestått i moder- och dotterbolagsförhållande.[9] Även om 43 § förutsätter en lägre grad av intressegemenskap än 57 § 3 mom. är det med hänsyn till utredningssvårigheter naturligt, att 43 § främst kommit i tillämpning beträffande moder- och dotterbolag.

Stadgandet i 43 § KL är icke tillämpligt beträffande utländska rörelseidkares filialer i Sverige. Om genom onormal

---

[4] SOU 1926: 18, bl. a. s. 68, prop. 102/1927, s. 232 ff., första särskilda utskottet 1/1927 s. 43 och 133 f., prop. 213/1928, s. 272, och särskilda utskottets utlåtande 1/1928, s. 72.

[5] Se vidare Sandström, som exemplifierat intressegemenskapen, Rörelse, s. 658 f.

[6] Sandström, Rörelse, s. 659.

[7] KR, som förordat insättandet av »uppenbarligen» och »avsevärt», fann dessa restriktioner ändock icke innefatta tillräcklig garanti och föreslog att endast PN skulle ha rätt att taga upp dessa frågor, bev. 43/1919, s. 11.

[8] Sandström, Rörelse, s. 658 f., och af Klercker, s. 85, not. 4.

[9] *RÅ 1933 not. 129, 158 och 191, 1936 ref. 14* (poolavtal) *och not. 222—4, 1938 not. 835, 1946 not. 141* och *1948 not. 776—8.*

prissättning eller på liknande sätt den vinst, som bort framkomma hos filialen, i stället redovisas hos företaget, torde såsom departementschefen framhöll vid framläggandet av förslaget till 1955 års lag om rätt för utländska bolag och föreningar att idka näring här i riket — oavsett att uttryckliga bestämmelser härom saknas — möjlighet likväl föreligga för taxeringsmyndigheterna att med stöd av de allmänna grunderna för den skattemässiga inkomstberäkningen åsätta företaget en materiellt riktig taxering. Något krav på avsevärd avvikelse kan icke uppställas här.[1] Samma förhållande föreligger givetvis vid fördelning av ett företags inkomst på dess olika fasta driftställen.

Kravet på att vinstöverflyttning skall ha skett i avsevärd mån har sin motivering i praktiska överväganden, och 1918 års generella utformning av stadgandet har, även om den var teoretiskt riktig, fått vika. Här som mångenstädes i skattelagstiftningen måste beaktandet av rättstekniska synpunkter föranleda en begränsning av en i och för sig motiverad regel.

I båda lagrummen exemplifieras åtgärderna med för låg eller hög prissättning. Fråga skall vara om en åtgärd av ekonomisk innebörd, och någon bundenhet till vissa civilrättsliga handlingar föreligger alltså icke.[2] Stadgandena kunna därför sägas giva uttryck för »die wirtschaftliche Betrachtungsweise». Från rättspraxis kan nämnas följande »andra liknande åtgärder»: omkostnadsersättning *RÅ 1933 not. 191*, förlagsinkomst *RÅ 1938 not. 333—6* samt arrende *RÅ 1940 not. 293*. Meddelande av lån mot särskilt hög eller särskilt låg ränta har av några författare[3] ansetts inbegripas under »andra liknande åtgärder». Därtill har Sandström fogat följande utta-

[1] Prop. 87/1955, s. 64.
[2] Jfr GRS, s. 303.
[3] Skattelagarna, s. 292, Sandström, Rörelse, s. 658, och GRS, s. 303.

lande: »hit lärer ock böra föras övriga fall, då medel genom skentransaktioner överflyttas från ett företag».[4] Denne författare synes sålunda vilja jämställa dispositioner inom en koncern, vilka icke överensstämma med fördelningen av beskattningen mellan olika territorier, med skenrättshandlingar. Av ett senare uttalande framgår emellertid att Sandström frånträtt sagda uppfattning.[5] Skenrättshandlingar få sitt rätta bedömande på grund av allmänna rättsregler, och här avhandlade stadganden ha lika litet som motsvarande norska bestämmelse[6] tillkommit för att inskärpa detta förhållande.

Den skattemässiga omfördelningen av inkomst sker på olika sätt enligt 43 § och 57 § 3 mom. KL. Enligt den sistnämnda bestämmelsen anses det gynnande företaget ha haft fast driftställe i den kommun, där det gynnade företaget är lokaliserat. Organteorin kan dock icke sägas ha vunnit erkännande därigenom. Örne framhöll, att varje till en intressegrupp hörande företag förberedelsevis borde betraktas såsom fristående och dess inkomst fastställas enligt vanliga taxeringsgrunder samt i den mån därigenom olika kommuners skäliga anspråk på andel i skatten av företagsgruppens samlade årsresultat icke tillgodosågs, möjlighet till jämkning borde beredas, »dock med strängt fasthållande vid grundsatsen, att det eller de företag, hos vilka en för stor andel av den samlade vinsten hopats, även blevo skyldiga att erlägga skatten; att ålägga de företag, vars verkliga inkomst blivit ringa eller ingen, att betala ut skatt på en godtyckligt beräknad inkomst, kunde icke från någon synpunkt försvaras».[7] Skatteberedningen avvisade för sin del såsom alltför radikalt att uträkna skatten för koncernbolagens sammanlagda inkomst och fördela skatten på de olika bolagen med hänsyn till samma faktorer, som äro av-

---

[4] Sandström, Rörelse, s. 658.

[5] Sandström, s. 267.

[6] Se ovan, s. 210. Jfr engelsk rätt Avd. II Kap. III.

[7] SOU 1926: 18, s. 49.

görande för fördelningen på flera kommuner av inkomsten från en och samma rörelse.[8]

Vid internationell intressegemenskap skall inkomsten hos den i Sverige domicilierade skattskyldige »beräknas till det belopp, vartill den kan antagas hava uppgått, därest dylika åtgärder icke vidtagits». Metoden vid inkomstkorrigeringen har sin naturliga motivering i Sveriges rätt att beskatta inkomst av verksamhet här i riket, och av praktiska skäl lägges skatten på det svenska subjektet. Även i detta fall kunde det utländska företaget ha beskattats för inkomst från fast driftställe här i riket[9], men taxerings- och uppbördstekniska skäl tala starkt för den använda metoden. Ett godkännande av »die Methode der Umdeutung» kan icke påstås ligga till grund för utformningen av 43 § KL. Beträffande beskattningen av i Sverige icke bosatt skattskyldigs royalty från företag med fast driftställe här i riket ha reglerna däremot givits det innehållet, att royalty beskattas hos mottagaren såsom inkomst av fast driftställe här i riket.[1] Utan att till närmare behandling taga upp skatteflykt i egentlig mening[2] må i sammanhanget nämnas, att svensk skattelagstiftning i fråga om främst holdingbolags inkomster gått ett steg längre genom införandet år 1933 av 64 § 2 mom. KL. Registreringen av en juridisk person, som godkännes vid inkomstbeskattningen i övrigt, frånkännes un-

---

[8] SOU 1926: 18, s. 53.

[9] SOU 1926: 18, s. 68. Landén, som i en promemoria avlämnad i januari 1917 föreslog den metod för vinstkorrigering som sedermera infördes i 43 § KL, fann att i fall, varom här var fråga, den utländske intressenten ej direkt kunde träffas av beskattning här i riket. Det hade vid sådant förhållande enligt vad Landén vidare anförde synts ändamålsenligt att lägga skattskyldigheten på det i Sverige drivna företaget, SOU 1926: 18, s. 45. Jfr beträffande utländsk rätt Sandström, Dubbelbeskattningsavtal, s. 289.

[1] Denna beskattningsregel gäller exklusivt, och någon valrätt från taxeringsmyndigheternas eller de skattskyldigas sida föreligger icke mellan denna regel och 43 § KL, jfr *RÅ 1933 not. 129—30.*

[2] Ang. vad som rätteligen bör förstås med skatteflykt se ovan Avd. III Kap. II.

der vissa förutsättningar jämlikt sistnämnda stadgande beträffande däri angivna juridiska personer betydelse i beskattningsavseende, vilket också ansågs innefatta en nyhet i vårt beskattningssystem av ej ringa principiell betydelse.[3]

Några specialbestämmelser i skatteförfattningar av tillfällig natur. Övergångsbestämmelserna till 1945 års uppbördsförordning.

Förordningarna om krigskonjunkturskatt under andra världskriget, övergångsbestämmelserna till 1945 års uppbördsförordning samt KF om konjunkturskatt för år 1952 innehålla vissa specialbestämmelser tillkomna för att förhindra s. k. obehörig förmån i beskattningshänseende. Tillfällig lagstiftning av nu angiven beskaffenhet arbetar på grund av sin säregna natur ofta med delvis andra medel än den ordinära lagstiftningen, vilken uppvisar en mer organisk utveckling. Icke desto mindre kunna de tillfälliga skatteförfattningarna för föreliggande ämne erbjuda ett visst principiellt intresse.

Finsk beskattningsrätt (Avd. II Kap. V) lämnar exempel på hur en krislag på beskattningsrättens område kan tillkomma i annan ordning än de ordinarie skatteförfattningarna.[1] Det bör kanske därför särskilt påpekas, att förenämnda svenska författningar alla tillkommit i sedvanlig ordning och icke utgöra fullmaktslagstiftning.

Rättspraxis kring krigskonjunkturskatten är svår att klarlägga, och de särskilda spörsmål, som här nedan intressera, låta sig icke isolera vid en undersökning av praxis på grund av de många skälighetsavgöranden, vilka ingå i åsättande av taxering till sådan skatt.[2] Beträffande skattepåföring enligt

[3] Departementschefens yttrande prop. 171/1933, s. 13. Vid bedömandet skall enligt vad departementschefen vidare framhållit hänsyn tagas till föreliggande sakförhållanden, samma prop., s. 14.

[1] Se ovan, s. 192.

[2] Notiserna ang. krigskonjunkturskattemålen och övriga här nedan omnämnda mål äro därjämte mer kortfattade än brukligt i RÅ.

övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen äro linjerna i rättspraxis ej heller lätta att urskilja, dock har Kuylenstierna gjort en sammanfattning av RR:s praxis i visst hänseende, vilken för denna framställning är av stort värde.[3]

Med hänsyn till de anmärkta skatteförfattningarnas natur och vad här anförts om rättspraxis begränsas framställningen till följande översikt.

Vid *krigskonjunkturbeskattningen* skulle inkomstberäkningen väsentligen ha till syfte att få fram en jämförelse mellan olika år.[4] Åtskilliga regler uppställdes för att nå fram till en sådan jämförelse i det enskilda fallet. I detta sammanhang intresserar allenast den specialbestämmelse, som tager sikte på vissa dispositioner från rörelseidkares sida. En bestämmelse därom föreslogs redan i en år 1940 upprättad PM rörande krisskatt och upptogs i den första förordningen om krigskonjunkturskatt, punkt 4 e) anvisningarna till 4 §, som löd:

e) Avdrag för avsättning till konjunkturinvesteringsfond eller, med större belopp än som kan anses motsvara normal årsavsättning, till pensionering av anställda eller annat likartat ändamål är ej medgivet, ej heller avdrag för omkostnad som uppenbarligen haft till syfte att nedbringa beskattningen för beskattningsåret.

Motsvarande stadgande återfinnes i de följande förordningarna, dock att reglerna beträffande pensioneringskostnader utbyggdes och en bestämmelse infördes i KF om krigskonjunkturskatt för år 1943 rörande kostnader för representation o. d.[5]

---

[3] Kuylenstierna, SvSkT 1950, s. 301 ff.

[4] PM rörande krisskatt, s. 21.

[5] Anvisningspunkten 4 f) i 1943 och följande års KF om krigskonjunkturskatt hade följande avfattning:

f) Avdrag för avsättning till konjunkturinvesteringsfond eller investeringsfond är ej medgivet, ej heller avdrag för omkostnad som uppenbarligen haft till syfte att nedbringa beskattningen för beskattningsåret. Har under beskattningsåret omkostnad gjorts för en mera omfattande representation eller dyl. än under förkrigsinkomståren, bör avdrag för omkostnaden

Redan i 1940 års PM rörande krisskatt angavs såsom exempel på dispositioner, som vidtagits i väsentligt syfte att nedbringa beskattningen, utbetalande i vissa fall av tantiemer, provisioner eller dyl. exempelvis till delägare i familjebolag.[6] Under förarbetena till KF om krigskonjunkturskatt för år 1943 framhölls, att gåvor, ökning av styrelsearvoden m. m. stundom torde kunna anses ha haft till syfte att nedbringa beskattningen.[7]

Att dubbel skatt skulle komma att utgå å dylika tantiemer, provisioner m. m. befanns ej vara anmärkningsvärt med hänsyn till bestämmelsens uppgift att verka prohibitivt[8] eller som departementschefen yttrade: »Blir beskattningen i ett sådant fall, varom här är fråga, hårdare än vad som avsetts, har vederbörande sig själv att skylla.»[9] Emellertid föreslog departementschefen en något ändrad avfattning i förhållande till det ursprungliga förslaget och förordade, att avdrag skulle vägras för omkostnad, som »uppenbarligen» haft till syfte att nedbringa beskattningen, men tillade att den omständigheten att annat syfte också kunde påvisas ej torde hindra stadgandets tillämpning. Förelåg förtäckt utdelning kunde såsom KR påpekade dubbelbeskattning ej inträda, eftersom utdelning å

---

såvitt angår den ökade representationen medgivas endast i den mån den betingats av rörelsens utvidgning eller andra särskilda förhållanden.

[6] PM rörande krisskatt, s. 31. Jfr prop. 287/1942, s. 53 och 125 f., där krigskonjunkturskattens effekt bl. a. angavs såsom ledande till »onödiga utgifter».

[7] Prop. 193/1943, s. 92.

[8] Se PM rörande krisskatt, s. 31, där vidare upplystes att motsvarande dubbelbeskattning gällde vid krigskonjunkturbeskattningen under första världskriget. Se närmare härom, Norrman, s. 9 f., 73 och 81 f. Dubbelbeskattningen ansågs under första världskriget försvarad såsom en ingalunda oberättigad straffbeskattning. Jfr dubbelbeskattningen vid utdelning å aktier, där den utdelningsberättigade genom gåva erhållit lös kupong. Sistnämnda dubbelbeskattning blir på grund av ortsavdragssystemet ej alltid effektiv, men en »straffbeskattning» kan dock ändå sägas vara för handen i dylikt fall, jfr t. ex. RR:s utslag den 18 oktober 1955 på besvär av V. A. Larson.

[9] Prop. 2/ urt. 1940, s. 91.

aktier ej inbegreps under krigskonjunkturskatten.[1] Detta påpekande föranledde ingen ändring i det föreslagna stadgandet.

Under förarbetena till KF om krigskonjunkturskatt för år 1943 uppmärksammades, att vid 1942 års taxering kostnader bl. a. för representation och reparationer ofta med oproportionerligt stora belopp överstigit motsvarande kostnader under förkrigsinkomståren. Inom skatteberedningen konstaterades, att eftersom det emot den skattskyldiges bestridande i allmänhet icke varit möjligt att påvisa, att omkostnaden uppenbarligen haft till syfte att nedbringa beskattningen, hade avdrag i regel måst medgivas för kostnaden i sin helhet.[2] Redan i ett remissyttrande över förslaget till KF om krigskonjunkturskatt för år 1942 hade näringslivets företrädare framhållit, att företagen genom krigskonjunkturbeskattningen drevos till att göra onödiga utgifter, vilka i verkligheten kommo att till största delen bestridas av det allmänna.[3] Påpekandet föranledde departementschefen att hänvisa till nu behandlade stadgande, och han framhöll därjämte att det för tillämpningen av detta var till fyllest, om det av omständigheterna uppenbarligen framgick att omkostnaderna gjorts i syfte att nedbringa beskattningen.[4] För att i författningstexten giva ett mera direkt uttryck än vad det dittills förekommande stadgandet gjort för den mening, som departementschefen velat inlägga i detsamma, föreslog skatteberedningen, att avdrag ej skulle vara medgivet för omkostnad, som »kan anses ha haft till syfte att nedbringa beskattningen för beskattningsåret».[5] Någon ändring vidtogs emellertid icke. Såsom redan nämnts

[1] Prop. 2/ urt. 1940, s. 53 och 91. Jfr *RÅ 1947 not. 1167* och *1169*.

[2] PM ang. krigskonjunkturskatt för år 1943, s. 7.

[3] Prop. 287/1942, s. 53. — Inköp av större varulager än som varit behövligt ansågs böra mötas med specialregler, prop. 242/1944, s. 54 ff.

[4] Prop. 287/1942, s. 125 f., där departementschefen vidare uttalade, att ifrågavarande stadgande väsentligen icke i större utsträckning torde ha tillämpats men att dess tillämpning givetvis kunde ifrågakomma, samt att företagen måste räkna med denna möjlighet.

[5] PM ang. krigskonjunkturskatt för år 1943, s. 7.

infördes dock detaljbestämmelser beträffande kostnader för representation.[6]

Hur den här avhandlade bestämmelsen tillämpats i praxis är knappast möjligt att klarlägga, och vad som vid lagtillämpningen förståtts med »syfte att nedbringa beskattningen» är vidare av mindre principiellt intresse, eftersom bestämmelsen väsentligen är ett uttryck för den s. k. likformighetsregeln vid krigskonjunkturbeskattningen. Likformighetsregeln i dess egenskap av allmän princip omöjliggör nämligen ett isolerat bedömande i efterhand av hur RR uppfattat det subjektiva rekvisitet i anvisningspunkten.

Även *KF om konjunkturskatt för år 1952* innehöll en likartad bestämmelse. I 4 § 3 mom. a) sistnämnda förordning avseende beräkning av beskattningsårets inkomst stadgades:

> a) Har skattskyldig vid taxeringen till statlig inkomstskatt erhållit avdrag för kostnader, vilka kunna antagas hava tillkommit i syfte att nedbringa skatten enligt denna förordning, skall belopp motsvarande dessa kostnader upptagas såsom tillkommande post.

Med stadgandet avsågs att återföra »onormala kostnader»[7] till beskattning. I fråga om stadgandets konstruktion framhöllo några länsstyrelser, att regler med denna utformning tidigare i praktiken visat sig vara fullständigt värdelösa samt att bestämmelsen antingen borde utgå eller omskrivas så att hela bevisbördan icke lades på skattemyndigheten.[8] Med hänsyn till bevissvårigheterna förordades i ett remissyttrande en schablonregel att gälla flertalet fall.[9]

Rörande stadgandets innebörd anfördes i motiven, att av-

---

[6] Prop. 193/1943, s. 91 f., och bev. 36/1943, s. 15. Med kostnader för representation o. dyl. avsågs icke rena reklamkostnader, prop. 193/1943, s. 86 och 92.

[7] Lindquist—Crabo, s. 58.

[8] Länsstyrelsen i Gotlands län, prop. 79/1952, s. 64 f. Liknande synpunkter anfördes av länsstyrelsen i Jämtlands län, samma prop., s. 65.

[9] Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, prop. 79/1952, s. 66.

sikten icke varit att åstadkomma likformighet mellan jämförelseårets och beskattningsårets inkomster utan endast att giva taxeringsmyndigheterna viss möjlighet att ingripa mot onormala kostnader under beskattningsåret.[1] Såsom exempel på dylika kostnader nämndes bl. a. representationskostnader.[2] Vidare uttalade departementschefen i anledning av vad en länsstyrelse[3] anfört, att i åtskilliga fall, då familjeföretag överfört vinstmedel till kommanditbolag eller handelsbolag, torde sådana vinstöverflyttningar kunna betraktas som onormal omkostnad för familjeföretaget.[4]

Slutligen bör erinras om att 4 § 2 mom. e) innehöll en schematiskt utformad regel om att tillägg till familjeföretags rörelseinkomster alltid skulle ske av lön, arvode, tantiem eller dyl. till delägare eller dennes anhörig.[5] Något syfte att vinna lättnad i beskattningen uppställdes icke som rekvisit, och bestämmelsen medgav icke — annat än i ett undantagsfall[6] — prövning av de förhållanden, som föranlett olika utdelningar under jämförelseår och beskattningsår.[7] Att märka är vidare att dylikt tillägg icke medförde — till skillnad mot vad som gällde vid krigskonjunkturbeskattningen — dubbelbeskattning till konjunkturskatt, eftersom inkomst av tjänst icke var underkastad sistnämnda skatt.

Det nya preliminärskattesystemet trädde i kraft den 1 januari 1947 och för att de skattskyldiga vid övergången till det nya systemet icke skulle behöva betala »dubbla» skatter efterskänktes viss del av de inkomst- och förmögenhetsskatter,

---

[1] Prop. 79/1952, s. 72.

[2] Prop. 79/1952, s. 53. Kritik framfördes i detta hänseende samma prop. s. 64.

[3] Länsstyrelsen i Kristianstads län, prop. 79/1952, s. 62.

[4] Prop. 79/1952, s. 71.

[5] Ang. bestämmelsens närmare innebörd, se Lindquist—Crabo, s. 51 ff.

[6] Sista stycket punkt 1 av anvisningarna till 4 §.

[7] Bev. 22/1952, s. 38.

som enligt äldre regler skolat utgå på grund av 1946 och 1947 års taxeringar. Vissa undantag från efterskänkandet av skatt stadgades emellertid i *övergångsbestämmelserna till 1945 års uppbördsförordning* i syfte att förhindra, att skattskyldig skaffade sig en oberättigad skattevinst genom att förlägga särskilt stor inkomst till åren 1945 och 1946 eller något av nämnda år. 1944 års uppbördsberedning hade för sin del förordat en utformning av övergångsbestämmelserna efter andra linjer. Beredningen hade sålunda föreslagit, att för inkomst och förmögenhet, hänförliga till åren 1947 och 1948, icke skulle erläggas lägre skatt, än som skulle ha utgått på grund av 1946 respektive 1947 års taxeringar, sådana dessa slutligen bestämts. Beredningen hade vidare genomgående använt objektiva rekvisit i sina efter sagda linje utarbetade, alternativa författningsutkast.[8] Även Sandström hade i sin tidigare gjorda utredning funnit en lösning i enlighet med vad som sedermera genomfördes mindre lämplig av bl. a. det skälet, att en dylik metod skulle förutsätta ingående undersökningar och att »själva det diskretionära bedömandet skulle ställa stora anspråk å taxeringsnämnderna».[9] Ett efterskänkande av skatt enligt sist angivna metod fordrade nämligen enligt Sandström

[8] SOU 1945: 27, s. 304 ff.

Även 1924 års uppbördssakkunniga, SOU 1929: 17, s. 59 f., vilka föreslogo en förskottsinbetalning av skatt på föregående års inkomst, rekommenderade övergångsbestämmelser av annan innebörd än som antogs vid 1945 års omläggning av uppbördssystemet.

Laurin förordade övergångsbestämmelser uppbyggda av allenast objektiva rekvisit men sökte med tanke på ömmande fall konstruera en bestämmelse om rätt till befrielse efter skälighetsprövning, Laurins PM, s. 40 ff. I anslutning därtill uttalade Laurin: »Med allt beaktande av anordningens brister har ett försök till en sådan bestämmelse utarbetats — — — —», Laurins PM, s. 43.

[9] SOU 1941: 5, s. 481 ff. Sandström diskuterade tre olika alternativ till åtgärder för undvikande av ett olämpligt utnyttjande av övergångsperioden i och för skatts undandragande. Bland dessa alternativ fanns även den metod, som kom att användas i övergångsbestämmelserna till 1945 års uppbördsförordning.

en allmän föreskrift av innehåll, att »om skattskyldig finnes hava under året före ikraftträdandet berett sig inkomst, som överstiger hans föregående år havda och vars åtnjutande just under året före ikraftträdandet varit beroende av hans egna dispositioner, särskild skatt skall påföras härför efter påföljande års taxering; dock måste här säkerligen såsom ytterligare förutsättning uppställas, att åtgärderna i fråga skäligen kunna antagas hava ägt rum i syfte att undgå beskattning».[1]

Sin definitiva utformning fingo övergångsbestämmelserna först genom beslut av 1946 års riksdag, sedan riksdagen året innan antagit det i proposition nr 370 framlagda förslaget med vissa tillägg men samtidigt begärt kompletteringar, till vilka förslag sedermera presenterades i proposition nr 261 till 1946 års riksdag. De svårigheter, som uppstått vid tillämpningen av övergångsbestämmelserna, ha väsentligen haft sin grund i det subjektiva rekvisit som kom att uppställas. Det är därför av intresse att ytterligare något stanna vid övergångsbestämmelsernas tillkomsthistoria.

I 1945 års proposition med förslag till uppbördsförordning förordades, att efterskänkande av skatt ej alltid skulle äga rum i de fall dold reserv i varulager framtagits genom uppskrivning under de s. k. skattefria åren. Därjämte föreslogs att efterskänkande av skatt ej heller skulle ske,

»— — — därest skattskyldig under beskattningsår, för vilket taxering verkställes år 1946 eller 1947, redovisat inkomst som överstiger vad den skattskyldige normalt redovisar såsom inkomst samt det berott på åtgöranden av den skattskyldige eller av juridisk person, i vilken den skattskyldige är delägare, eller annan därmed jämförlig orsak att högre inkomst redovisats ifrågavarande år.»[2]

Departementschefen uttalade i anslutning till den föreslagna konstruktionen av undantagsregeln, att det torde ligga i sakens natur, att regeln skulle vinna tillämpning endast i sådana fall,

[1] SOU 1941: 5, s. 483.
[2] Prop. 370/1945, s. 42.

då inkomstökningen under år 1945 eller 1946 var av någon betydenhet i förhallande till den normalt utfallande inkomsten. Sådana särskilda »åtgöranden» från den skattskyldiges sida, varom fråga var, finge enligt departementschefen regelmässigt icke anses vara för handen, om icke den skattemässiga effekten var av nämnvärd betydelse för den skattskyldige.[3] Att ordet åtgöranden citerats av departementschefen i det nyss återgivna uttalandet tyder på att han förutsatte ett subjektivt rekvisit, vilket än tydligare framgår av att han vidare talade om inkomstökning »till följd av vederbörande skattskyldigs åtgöranden i syfte att förskaffa sig en skattevinst».[4] Såsom framgår av det ovan återgivna författningsförslaget upptogs dock icke något subjektivt rekvisit.

Anmärkas må i sammanhanget, att en länsstyrelse i sitt remissyttrande över 1944 års uppbördsberednings betänkande särskilt anmärkt, att en inkomstskillnad kunde uppstå helt ofrivilligt utan att till grund därför legat något syfte att undandraga skatt.[5]

1945 års bevillningsutskott framhöll bl. a., att den skatt å inkomstökning, som uppkommit genom att tidigare skapade dolda reserver till följd av dåvarande varubrist framkommit, enligt Kungl. Maj:ts förslag skulle efterskänkas. På grund av tidsbrist sade sig utskottet (majoriteten) icke ha kunnat taga definitiv ställning till huruvida sådant efterskänkande borde ske samt föreslog, att riksdagen skulle begära eventuell komplettering. Vissa ändringar ville utskottet dock förorda i författningsförslaget.[6] På utskottets hemställan antog riksdagen följande avfattning av övergångsbestämmelserna i den del de här behandlas — de kursiverade orden tillfogade av riksdagen:

»— — — det berott på åtgöranden av den skattskyldige eller av juridisk person, i vilken den skattskyldige är delägare, *i syfte att*

[3] Prop. 370/1945, s. 269 f.

[4] Prop. 370/1945, s. 270.

[5] Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, prop. 370/1945, s. 264.

[6] Bev. 65/1945, s. 44.

erhålla befrielse från att erlägga skatt eller annan därmed jämförlig *omständighet* — — —.»

Utskottet fann det gjorda tillägget vara av allenast förtydligande art under det att i realiteten ett helt nytt rekvisit infördes, vilket begränsade stadgandet. Bestämmelsen innehåller sålunda både ett objektivt och ett subjektivt rekvisit.[7]

Synpunkter av intresse framkommo även i en av J. E. Björnsson till utskottsbetänkandet avgiven reservation[8], varav följande här må återgivas:

»Mot utformningen av de regler, som uppställts, kunna såväl principiella som tekniska invändningar göras. I huvudsak skall skattebefrielse icke gälla för inkomst, som direkt eller indirekt tillförts skattskyldig genom överflyttning av tidigare obeskattade vinstmedel till något av åren 1945 eller 1946 (eller motsvarande räkenskapsår).

Flertalet skattskyldiga, däribland de flesta löntagare, sakna möjlighet att genom dylik inkomstöverflyttning skaffa sig skattelindring. Det torde därför vara omöjligt att ernå likställighet mellan olika grupper av skattskyldiga, om man icke till grund för befrielsen rent principiellt fastslår att skattebefrielse endast skall gälla för inkomst eller vinst, som uppkommit genom normal förvärvsverksamhet under åren 1945 eller 1946, medan däremot all inkomst, som direkt eller indirekt härleder sig från inkomstöverflyttning från annat år, skall undantagas. Härvid är det uppenbarligen rent fiskaliskt sett likgiltigt huruvida sådan inkomstöverflyttning gjorts i syfte att ge skattskyldig obehörig skattelindring eller ej. I många fall kunna säkerligen legitima skäl för sådan inkomstöverflyttning föreligga. Så har exempelvis utskottet i sitt skrivelseförslag framhållit, att många näringsidkare kunna bliva tvungna att i samband med lagerminskning realisera dolda reserver uppkomna genom nedskrivning av lagervärden med hjälp av obeskattade vinster, som gjorts under tidigare verksamhetsår.

I en massa fall torde det vara praktiskt omöjligt att fastslå huruvida en dylik inkomstöverflyttning helt eller delvis är att anse som otillbörlig. Med hänsyn härtill synes det mig principiellt oriktigt att i

---

[7] Jfr Sandström, SvSkT 1946, s. 325 ff.

[8] Bev. 65/1945, reservationen betecknad med III, s. 130 f.

beskattningsavseende söka draga en gräns mellan legitima och otillbörliga inkomstöverflyttningar.»

I proposition till 1946 års riksdag föreslogos vissa tillägg, men departementschefen tog icke upp till diskussion den av Björnsson antydda frågan om det berättigade i att uppställa ett subjektivt rekvisit. Emellertid förordades i författningsförslaget beträffande vissa former av inkomstökning subsidiära regler innehållande rekvisit av rent objektiv karaktär.[9] Riksdagen följde förslaget i det väsentliga.[1]

Av alldeles särskilt intresse är en undersökning av rättspraxis på detta område, framför allt i fråga om hur det subjektiva rekvisitet uppfattats. Beträffande merinkomst av skogsbruk vid upplåtelse av avverkningsrätt har RR:s tolkning av bestämmelserna rörande skattskyldigs syfte redan klargjorts i en uppsats av Kuylenstierna.[2] Denne författare avvisar uppställandet av en presumtionsregel om syfte att erhålla befrielse från att erlägga skatt, vilken regel skulle grundas allenast på rådande allmän sedvänja i avseende å sättet för likvids fullgörande, utan hänsyn till upplåtarens egen sedvänja. Kuylenstierna ställer då den frågan om det alls är tänkbart att, där verklig bevisning om ifrågavarande syfte ej kan företes, åvägabringa en argumentering i de olika fallen, vilken kan grunda en presumtion om sådant syfte. Eftersom staten direkt provocerat stora virkesuttag finner Kuylenstierna, att ett osedvanligt stort virkesuttag icke får anses i och för sig utgöra presumtion om syfte att erhålla skatteeftergift. Om staten icke

---

[9] Prop. 261/1946, s. 74 ff. Det anförda avser värdering av varulager, vinstreglerande dispositioner (koncernbidrag har ansetts utgöra vinstreglerande disposition, *RÅ 1952 not. 1504*), realisationsvinst (jfr *RÅ 1954 not. 2130*), omläggning av räkenskapsår samt ändrad redovisningsmetod i fråga om inkomst av jordbruksfastighet. Att antydda regler uppfattats allenast som subsidära regler framgår av bl. a. *RÅ 1952 not. 1119*, se vidare härom SvSkT rättsfallshäftet 1953, s. 94 f.

[1] Se bev. 40/1946, s. 13 ff.

[2] Kuylenstierna, SvSkT 1950, s. 301 ff.

förfarit på angivet sätt skulle en presumtion kunnat byggas på avverkningsrättens omfattning.

Kuylenstierna understryker, att en presumtion kan brytas, samt tillägger: »Ett erkännande lärer i regel innefatta klar bevisning och bryter då presumtionen, hur osympatiskt det än kan tyckas vara att, såsom lätt kan tänkas inträffa, den som hederligt säger ifrån vad han tänkt kommer i ett oförmånligare läge än den som ingenting säger eller nekar».[3] Såsom exempel på andra omständigheter, varigenom en presumtion kan tänkas brytas, anföres att en skattskyldig, som vid upplåtelse av avverkningsrätt normalt brukat avtala om uppdelning av likviden, under ifrågavarande beskattningsår dels upplåtit en osedvanligt stor avverkningsrätt, som skulle få utnyttjas jämväl efter beskattningsårets utgång, dels för densamma betingat sig omedelbar likvid. I ett sådant läge synes det enligt Kuylenstierna ankomma på den skattskyldige att göra sannolikt, att syfte att erhålla skatteeftergift icke förelegat.[4] Även andra omständigheter kunna tänkas innefatta mer eller mindre starka indicier att sådant syfte varit för handen, men Kuylenstierna finner det knappast möjligt att karakterisera dessa fall med hänsyn till särskilda allmänna kännetecken.[5]

Från praxis skola i anslutning till vad Kuylenstierna anfört några rättsfall anmärkas. RR uttalade i sitt utslag i *RÅ 1950 not. 1046* bl. a. att det »förhållandet att klaganden vid försäljningen av skog med köparen avtalat att hela köpeskillingen skulle erläggas under beskattningsåret icke i och för sig är att anse som åtgörande av den skattskyldige i syfte att erhålla befrielse från att erlägga skatt».[6] Där den skattskyldige kun-

[3] Kuylenstierna, SvSkT 1950, s. 305.

[4] Jfr utgången i *RÅ 1950 not. 1057* återgiven nedan.

[5] Kuylenstierna, SvSkT 1950, s. 306, där vidare avslutningsvis anföres: »I själva verket måste man räkna med att i dylika fall olika uppfattningar lätt kunna uppstå om indiciernas värde, och det är föga mening med att i en uppsats diskutera de subtiliteter varom det ofta kan vara fråga i dylika sammanhang.»

[6] Se vidare t. ex. *RÅ 1950 not. 1053, 1058* och *1059*.

nat visa, att ett särskilt behov av medel förelegat, har skattepåföring ej heller skett, se t. ex. *RÅ 1950 not. 1052* (skyldighet att erlägga arvsskatt).

Rättsfallen *RÅ 1950 not. 1057* samt *1951 not. 35 och 41*, utgöra exempel på mål, där skatt enligt övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen påförts på grund av vederbörande skattskyldigs syfte med vidtagen inkomstöverföring. I de två sistnämnda målen hade försäljningarna skett i slutet av år 1946 enligt kontrakt, vari avtalats, att likviden skulle erläggas i det ena fallet först år 1947 och i det andra delvis år 1947. Likviderna uttogos emellertid år 1946 i sin helhet. Den skattskyldige i *RÅ 1951 not. 41* ansåg oskäligt, att han skulle komma i sämre ställning än skogsägare, som från början haft reda på skattefriheten.[7]

Omständigheterna i *RÅ 1950 not. 1057* voro i korthet följande. Den skattskyldige försålde skog på rot i november och december 1946 mot omedelbar likvid. Under åren 1944 och 1945 hade försäljningar skett till mindre belopp än 1946 års och med uppdelning av likviden. Anledningen till uppdelningen av likviden för försäljningarna under åren 1944 och 1945 var enligt den skattskyldiges egen uppgift skattehänsyn. RR anförde i sitt utslag bl. a.:

»Av vad i målet förekommit framgår att, ehuru klagandens upplåtelser av avverkningsrättigheter under år 1946 avsett väsentligen större virkespartier än som av klaganden årligen avyttrats under de föregående åren, klaganden med avvikelse från det tillvägagångssätt som tillämpats under dessa år avtalat om omedelbar likvid av vederlaget för upplåtelserna. Vid sådant förhållande och då klaganden icke förebragt någon särskild omständighet såsom skäl för nämnda avvikelse, måste det antagas att dessa åtgöranden vidtagits i syfte att erhålla befrielse från att erlägga skatt.»

Utöver de anmärkta rättsfallen skola i korthet omnämnas några andra. Oskälig höjning av lön till huvudaktieägare i

[7] SvSkT rättsfallshäftet 1952, s. 102.

familjebolag har presumerats vara en åtgärd vidtagen i syfte att nedbringa beskattningen, se t. ex. *RÅ 1952 not. 1187* och *1953 not. 642*. I sistnämnda fall hade den skattskyldige ombildat sin firma till aktiebolag den 1 juni 1945 och åtnjutit lön år 1945 med 2 000, 1946 (det i målet aktuella året) med 58 000, 1947 med 50 000, 1948 med 5 000 och 1949 med 5 000 kronor. RR fann åtminstone ett belopp av 34 000 kronor ha berott på omständigheter, som avses i punkt 3 av övergångsbestämmelserna. Har den skattskyldige kunnat göra sannolikt, att löneförhöjningen varit sakligt motiverad, har skattepåföring ej skett, t. ex. *RÅ 1951 not. 489* (bolagets omsättning flerdubblad, övriga anställdas löner hade stigit proportionsvis mer än lönerna till huvudaktieägarna) samt *RÅ 1953 not. 954* (höjning av lön redan år 1944).[8] Höjning av dotters lön i hennes faders firma har icke föranlett skattepåföring, där löneförhöjningen icke varit oskälig och den högre lönen utbetalats även i fortsättningen, *RÅ 1953 not. 297*.[9] Där intressegemenskap ej förelegat mellan arbetsgivare och arbetstagare, och arbetsgivaren utan arbetstagarens medverkan fört inkomst till det skattefria året, har skattepåföring ej ägt rum, *RÅ 1952 not. 815, 936* och *1181* samt *1953 not. 871*.[10] I de flesta av de sist anmärkta målen voro arbetsgivare eller uppdragsgivare bosatta utomlands.

Förtäckt utdelning genom utköp av fastighet till pris understigande fastighetens taxeringsvärde har i *RÅ 1953 not. 1023* icke föranlett skattepåföring hos en ägare av samtliga andelar i en fastighetsförening. Andelsägaren var en ideell förening och skillnaden mellan taxeringsvärdet, 1 270 000 kronor, och köpeskillingen var 30 000 kronor, för vilket sistnämnda belopp den ideella föreningen taxerades såsom för inkomst av

---

[8] Jfr Sandström, SvSkT 1946, s. 327 f.

[9] Oskälig lönehöjning (från 2 000 à 3 000 kronor till 15 000 kronor) har föranlett motsatt utgång, *RÅ 1953 not. 1618*.

[10] Jfr Dahlgren m. fl., Supplement, s. 11, och Sandström, SvSkT 1946, s. 326 ff.

kapital enligt KL och Si. Presumtionen att syfte förelegat kan icke enligt RR grundas allenast på det förhållandet att intressegemenskap föreligger. Utköp av fastighet till underpris är vanligen förekommande och utgör ej heller i och för sig tillräckligt skäl för uppställande av en presumtion om syfte att vinna skattelättnad. Ytterligare omständigheter måste tillkomma för att sådant syfte skall presumeras. I Lundin-målet *RÅ 1951 ref. 8* ansågos omständigheterna styrka, att syfte att vinna skattelättnad förefunnits.[11]

Intressegemenskap samt storleken av inkomstökningen ha icke i och för sig ansetts utgöra grund för en presumtion om syfte att vinna skattelättnad, utan ytterligare omständigheter måste tillkomma för att en sådan presumtion skall kunna uppställas. Med denna RR:s uppfattning av det subjektiva rekvisitet och bevisbördan, vilken uppfattning står i överensstämmelse med stadgandets ordalydelse, synes det naturligt att taxeringsmyndigheterna ställa sig kritiska till bestämmelser av denna konstruktion.[12] Av redogörelsen för KF om ersättningsskatt framgår att, därest presumtion om syfte uppställts i författningstexten, det subjektiva rekvisitet får liten eller ringa betydelse, enär förekomsten av rättsfakta i övrigt medför, att syftet anses vara för handen.

Den olämpliga utformningen av övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen och de svårigheter, som denna vållade vid tillämpningen, belyses icke blott av den stora ändringsprocenten i mål, som drogos under skattedomstolarnas prövning, utan även av ett uttalande av 1947 års taxeringssakkunniga i deras betänkande med förslag om inrättande av RN. De sakkunniga framhöllo, att RN skulle komma att få en betydelsefull uppgift, då det gällde att för taxeringsmyndigheterna klargöra innebörden av ny lagstiftning, och yttrade i anknytning därtill bl. a.:

[11] Motsatt utgång i ett annat Lundin-mål, *RÅ 1953 not. 386—7*, där förtäckt utdelning ej ansågs föreligga.

[12] Se t. ex. ovan, s. 400.

»Gentemot behovet av sådant klargörande kan invändas, att genom de grundliga förarbeten av sakkunniga och den omsorgsfulla beredning i departement och riksdagsutskott, som föregå ny lagstiftning på beskattningsområdet, allenast sådana frågor lämnas olösta, vilka anses böra få sin lösning i praxis, som det tillkommer skattedomstolarna att utforma. Erfarenheterna giva emellertid icke stöd för en sådan uppfattning. Såsom färska exempel på skattelagstiftning, i fråga om vilken utöver den ledning, som kunde erhållas ur lagtext och förarbeten, för uppnående av önskvärd likformighet i taxeringen erfordrades ytterligare vägledning, kunna nämnas övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen — — —.»[13]

Dispensinstitutet

Under senare år ha i ett flertal skatteförfattningar införts bestämmelser, enligt vilka RN eller annan myndighet tillagts rätt att meddela dispens från tillämpningen av vissa stadganden. Dispensinstitutet har därvid icke begränsats till lagstiftning av tillfällig natur utan har kommit till användning även på den permanenta inkomstbeskattningens område.

Enligt 1928 års inkomst- och förmögenhetsskattelagstiftning och dess efterföljare samt AGF och Kvarlf har Kungl. Maj:t rätt att medgiva befrielse från skatt i vissa fall av internationell dubbelbeskattning, men i övrigt har dispensinstitutet tills för några år sedan varit okänt i den permanenta lagstiftningen.

Det är här icke platsen att ur statsrättsliga och allmänt finansrättsliga synpunkter granska dispensinstitutet, och vidare skall framställningen begränsas till institutets användning i lagstiftningen om familjebolagens kedjebeskattning, om fondskatt och om utskiftningsskatt. Denna begränsning föranledes därav att dispensinstitutet i sagda lagstiftning kan sägas vara motiverat av en strävan att göra lagstiftningen så effektiv mot kringgående som möjligt.

---

[13] SOU 1949: 62, s. 60.

Lagstiftningen om *kedjebeskattning av familjebolagens utdelningsinkomster* erbjuder exempel på hur en vid bestämning av skattskyldighet förenats med dispensinstitutet.

Det ursprungliga förslaget, som framlades av 1944 års allmänna skattekommitté, baserade skattskyldigheten på att aktierna respektive andelarna direkt eller indirekt »huvudsakligen ägas eller på annat därmed jämförligt sätt innehavas av en eller ett fåtal fysiska personer under sådana förhållanden, att intresset av att uttaga vinstmedel i form av utdelning är av underordnad betydelse (familjebolag)».[4] Kommitténs allmänna motivering ger dock närmast vid handen att utdelningsintresset presumerades alltid brista i en- och fåmansföretag.[5] Hade det sist angivna icke varit förhållandet skulle den av kommittén avsedda möjligheten för Kungl. Maj:t att »därest på grund av omständigheterna synnerliga skäl därtill föranleda» medgiva undantag från skattskyldigheten för viss tid[6] framstått såsom inkonsekvent. Den förordade kedjebeskattningen förväntades motverka nybildning av familjebolag med enbart förvaltande verksamhet. Kommittén fann emellertid, att denna förvaltningsform under vissa omständigheter måhända kunde vara nödvändig, och föreslog på den grund nyssnämnda undantagsbestämmelse. — Jämväl i förslaget till övergångsbestämmelser hade kommittén använt dispensinstitutet.[7]

---

[4] SOU 1950: 21, s. 8.

[5] Jfr SOU 1950: 21, s. 11. Avfattningen av kommitténs lagförslag och åtskilliga av kommitténs uttalanden gjorde många remissinstanser tvekande om vad kommittén åsyftat. Departementschefen konstaterade också en viss oklarhet på denna punkt även om han fann lagtexten så utformad, »att bolag eller förening, som väl i andra hänseenden fyller villkoren för att anses såsom familjebolag men som genom att i behörig omfattning verkställa utdelning visat sig ha intresse av att på sådant sätt överföra vinstmedlen till intressenterna, icke faller under det föreslagna stadgandet», prop. 182/1951, s. 40.

[6] SOU 1950: 21, s. 9.

[7] SOU 1950: 21, s. 9 och 126.

Lagstiftningen, sådan den slutligen kom att utformas och alltjämt består i 54 § KL, har uppbyggts på objektiva rekvisit, varför nu stadgad möjlighet att efter dispens medgiva frihet från en eljest inträdande kedjebeskattning icke på samma sätt bryter principen i lagstiftningen som om kommitténs förslag genomförts. Såsom exempel på fall där dispens bör lämnas nämndes i förarbetena, att ett holdingbolag (av närmast finansbolags karaktär), vars aktier i rörelsedrivande bolag utnyttjades som kreditunderlag, i samband varmed avtal träffats med långivaren om att holdingbolagets intäkter dvs. utdelning från rörelsebolaget, skulle användas för amortering av skulden.[8] Departementschefen ansåg att dispens borde medgivas endast om särskilda skäl förelågo såsom ingångna kreditavtal, testamentariska föreskrifter eller liknande. Sådan dispens borde regelmässigt ifrågakomma blott beträffande bolag eller förening, som vid tidpunkten för ikraftträdandet träffat sådant avtal eller arrangemang, att en tillämpning av bestämmelserna om kedjebeskattning på grund därav skulle medföra påtagligt obilliga verkningar.[9] Därjämte underströks att en restriktiv tillämpning av dispensföreskriften borde eftersträvas.[1] I 54 § KL har undantag från kedjebeskattning icke preciserats såsom t. ex. i 1 § 2 mom. KF om utskiftningsskatt utan knutits till förekomsten av »synnerliga skäl».

RN, som har att tillämpa dispensbestämmelserna i 54 § KL, har allenast haft att taga ställning till ett fåtal ansökningar om dispens.[2]

En annan användning av dispensinstitutet uppvisar *KF om fondskatt*, i vilken författning skattskyldighetens omfattning

[8] Prop. 182/1951, s. 41. Jfr ovan vid KF om ersättningsskatt anmärkta rättsfall.

[9] Prop. 182/1951, s. 41.

[1] Prop. 182/1951, s. 41. RN har såsom framgår av meddelande 3/1953 p. 1 tillämpat lagstiftningen med starkt betonande av dess syfte.

[2] T. o. m. den 31 december 1955 har RN allenast avgjort 15 dispensärärenden.

gjorts så vid att rätten till befrielse efter dispens för vissa typer av förvaltningsföretag framstår såsom regel och icke som undantag. Dispensreglerna, intagna i 1 § jämte anvisningar, tillkommo på förslag av 1953 års skatteflyktskommitté, som till motivering allenast anförde, att fondskatten kunde befaras medföra icke önskvärda verkningar i vissa undantagsfall.[3] Kommittén tog sålunda icke ställning till principfrågan om dispensinstitutets lämplighet såsom komplement till en vid bestämning av skattskyldigheten i syfte att förhindra kringgående. Under remissbehandlingen uttalades bl. a. betänkligheter mot att administrativ myndighet tillerkändes rätt att efter skön besluta, huruvida skatt skulle utgå eller ej[4], samt önskemål om att gränsdragningen mellan till fondskatt skattskyldiga och icke skattskyldiga gjordes i lagtexten så klar, som frågans beskaffenhet tillät.[5] I princip accepterades dock i stort sett dispensinstitutet. Departementschefen fann dispensinstitutet i och för sig mindre önskvärt samt vidare att det närmast var att beteckna såsom en svaghet hos lagstiftningen att arbeta med ett dylikt institut[6], men ansåg dispensinstitutet vara den enda anordning, som möjliggjorde ett tillräckligt tillgodoseende av önskemålet att fondskatten skulle träffa allenast de företag som lagstiftaren verkligen åsyftade.[7]

På förslag av departementschefen tillkom andra stycket punkt 3 av anvisningarna till 1 §, enär enligt hans mening en än så naturlig och affärsmässigt lämplig förvaltningsform icke borde motivera dispens, därest mycket vägande invändningar ur fiskalisk synpunkt kunde riktas mot företagets åtgöranden.[8]

---

[3] 1953 års skatteflyktskommittés PM, s. 23.
[4] Sveriges advokatsamfund, prop. 187/1954, s. 51.
[5] KR:s yttrande, prop. 187/1954, s. 47.
[6] Prop. 187/1954, s. 41.
[7] Prop. 187/1954, s. 58.
[8] Prop. 187/1954, s. 58.

Antalet ansökningar om befrielse från fondskatt har varit stort.[9]

Vid *fusion* enligt 174 § 1 mom. ABL skall i vissa fall *utskiftningsskatt* ej utgå under det att i andra fall dotterbolagets utskiftningsskatteskuld skall övertagas av moderbolaget. För sådant övertagande fordras enligt 1 § 2 mom. KF om utskiftningsskatt RN:s medgivande. I författningsrummet ha angivits de förutsättningar, under vilka sådan dispens från utskiftningsskattens omedelbara erläggande kan lämnas. Vad som i detta sammanhang intresserar äro de skäl, som föranlett dispensinstitutets användning.

Under förarbetena till 1950 års ändringar rörande fusion i KF om utskiftningsskatt framhölls, att någon lättnad i beskattningen icke kunde anses motiverad i de fall, där utskiftningsskatten varit en av orsakerna till att förutvarande aktieägare velat sälja aktierna, och där köpare och säljare medvetet delat skatten. Säljarna ha i dylika fall velat erhålla ersättning för bolagets vinstmedel utan att drabbas av dubbelbeskattning (förutsättningar för realisationsvinstbeskattning antagas icke föreligga), och köparen, sedermera moderbolaget, räknar icke med att inom överskådlig tid behöva erlägga utskiftningsskatten. Detta exempel omnämndes av 1949 års utskiftningssakkunniga[1], vilka framhöllo, att tillskapandet av sådant koncernförhållande ofta var en ren skentransaktion[2]. Någon närmare motivering lämnades icke för att en försäljning av aktier i ett helägt bolag till ett annat helägt bolag skall betraktas som en skentransaktion.

Framförallt svårigheten att genom fixa lagregler effektivt utgallra dylika fall nödvändiggjorde enligt de sakkunnigas

---

[9] RN har t. o. m. den 31 december 1955 tagit ställning till ett 160-tal.

[1] SOU 1949: 56, s. 72.

[2] SOU 1949: 56, s. 71. Jfr ovan vid KF om ersättningsskatt anmärkta rättsfall.

mening ett dispensförfarande.[3] De sakkunnigas författningsförslag gav emellertid icke klart uttryck åt just dessa synpunkter.[4]

Invändningar mot dispensinstitutet framfördes i några remissyttranden och det uttalades därvid bl. a., att avgörandet av en dispensansökan alltid måste innefatta en viss skälighetsbedömning, varigenom prövningen lätt förlänades ett drag av godtycke.[5]

Svårigheten att på ett ur lagteknisk synpunkt tillfredsställande sätt utgallra sådana fall, där det egentliga syftet med koncernförhållandet och fusionen varit att uppnå av lagstiftaren icke avsedd skattelindring, ansåg departementschefen utgöra ett av skälen till att alternativet med ett dispensförfarande var att föredraga framför att omedelbart i författningstexten söka angiva, när lättnader med utskiftningsskattens erläggande borde medgivas.[6] Emellertid borde enligt departementschefen dispensförutsättningarna närmare än vad de sakkunniga föreslagit angivas i författningstexten, vilket också blev fallet. Den här behandlade förutsättningen för medgivande av undantag har uttryckts i 1 § 2 mom. så »att fusionen icke kan antagas vara ett led i åtgöranden, syftande till att erhålla obehörig förmån i beskattningsavseende för ettdera bolaget eller för någon, med vilken ettdera bolaget är i intressegemenskap». Det i amerikansk skattelagstiftning förekommande stadgandet rörande reorganisation innehåller en viss motsvarighet till det citerade författningsrummet.[7]

---

[3] SOU 1949: 56, s. 72.

[4] SOU 1949: 56, s. 7.

[5] Bank- och fondinspektionen, prop. 240/1950, s. 64. Kritik av dispensinstitutet som sådant anfördes vidare av Skånes handelskammare, samma prop., s. 67.

[6] Prop. 240/1950, s. 73. Departementschefen anlade i sitt yttrande vissa allmänna synpunkter på innebörden av den dispensförutsättning, som i författningstexten upptagits som den tredje, s. 73 f.

[7] Se ovan, s. 160 ff.

Ordet »obehörig» leder tanken till rättspolitiska eller moraliska värderingar. Naturligt är i detta och liknande fall att departementschefsyttrandet innehåller en på subjektiva värderingar grundad argumentation avsedd att påverka riksdagen. Emellertid är detta en helt annan sak än att i lagtexten införa sådana moment.

RN har allenast i ett 30-tal fall haft att enligt 1 § 2 mom. KF om utskiftningsskatt taga ställning till frågan om dispens.[8]

Förutsättningar för erhållande av dispens enligt de författningsbestämmelser, vilka här antytts, ha angivits på olika sätt. Sålunda har en mycket allmän formulering, »synnerliga skäl», kommit till användning i 54 § KL. I 1 § 2 mom. KF om utskiftningsskatt har däremot ett försök gjorts att närmare precisera förutsättningarna, dock att den tredje förutsättningen genom utrycket »obehörig förmån i beskattningsavseende» hänvisar till bedömning efter skön. En exemplifiering av dispensfallen kombinerad med ett understrykande av fiskaliska synpunkter utgör metoden i fondskatteförordningen.

Samtliga dessa bestämningar — med undantag av fusionsfallet — innebära, att vissa enligt vid tidpunkten för respektive lagstiftnings tillkomst gällande rätt icke skattepliktiga åtgärder stämplas såsom obehöriga och med denna etikett göras till avgörande hållpunkter för bedömningen. Förhållandet kan också uttryckas så att syftet med ifrågavarande lagstiftning skall tjäna till huvudsaklig ledning vid bedömandet av en dispensansökan. Beträffande familjebolagens kedjebeskattning har RN i redogörelse för sin praxis starkt understrukit ändamålssynpunkten.[9] I förarbetena till såväl fusionsbestämmelserna som fondskatten framhölls också syftet med lagstiftningsåtgärderna.[1]

[8] RN har t. o. m. den 31 december 1955 haft att pröva 26 ansökningar.

[9] RN meddelande 3/1953, p. 1.

[1] Se beträffande dispensinstitutet i KF om utskiftningsskatt prop. 240/1950, s. 74, och i KF om fondskatt prop. 187/1954, s. 41.

Skälet för dispensinstitutets användning har väsentligen angivits vara svårigheterna att lagtekniskt fixera vad lagstiftaren åsyftat. Dessa svårigheter kunna måhända i viss mån ha sin grund däri, att företeelserna på området för lagstiftningen icke blivit i erforderlig utsträckning kartlagda. Detta torde vara förhållandet beträffande de företag, som äro skattskyldiga till fondskatt. Att frågan om gränsdragningen i tvivelaktiga fall göres till föremål för bedömande av ett centralt administrativt organ har ansetts vara en fördel.[2] Å andra sidan talar mot denna ordning avsaknaden av besvärsrätt. Ett av RN meddelat förhandsbesked kan underkastas RR:s prövning, men svårbedömliga ansökningar om dispens avgöras slutligt av RN. Såsom i det föregående visats innehåller svensk skattelagstiftning åtskilliga andra stadganden, som till sin natur äro likartade med här behandlade dispensbestämmelser och vilkas tillämpning i det enskilda fallet kunna göras till föremål för process. Denna invändning väger tungt framför allt i fråga om dispensbestämmelser i den permanenta lagstiftningen. Det med rätta hävdade kravet på att skattelagstiftningen — liksom annan offentligrättslig lagstiftning rörande prestationsskyldighet — fullständigt skall angiva förutsättningarna för skatteplikt och skattskyldighet[3] har här icke tillgodosetts.

Ränta eller annan ekonomisk ersättning för erhållen skattekredit

Statsmakterna ha av olika skäl medgivit skattelättnader därest de skattskyldiga vidtagit vissa ur allmän synpunkt önskvärda åtgärder framför allt i fråga om investeringspolitiken. I syfte att stimulera till vidtagande av sådana önskvärda åtgärder har skattelindringen satts in på ett tidigt stadium för att sedermera bliva definitiv, såvida den skattskyldige uppfyllt förutsättningen därför. Brister den skattskyldige i vad

[2] Se t. ex. KR:s yttrande, prop. 187/1954, s. 47.

[3] Ang. detta krav på skattelagstiftningens utformning se Avd. III Kap. I.

på honom ankommer, ha olika regler uppställts för att det allmänna skall erhålla kompensation för den lämnade skattekrediten. Kompensationen kan utgöras av ränta eller på annat sätt bestämd ersättning. Utöver egentlig kompensation kan en rent ekonomisk påföljd i vissa fall sägas vara åsyftad.

Oaktat denna metod för hindrande av icke avsedda skattelättnader är speciell och icke lämpar sig för en generellare användning, synes densamma här dock för fullständighetens skull böra omnämnas. Vid sidan av lagstiftningen om investeringsfonder förekomma särskilda kompensationsbestämmelser i några andra skatteförfattningar. Nedan lämnas en kort redogörelse för bestämmelser med antydda innebörd.

Den första lagstiftningen rörande *investeringsfonder* tillkom år 1938 och har därefter avlösts av åtskilliga författningar under årens lopp. Syftet med denna lagstiftning har väsentligen varit, att det enskilda näringslivet genom investeringsfonderna mera medvetet skulle dragas in i de samhälleliga strävandena för konjunkturutjämning.[4] Avsättningar till dylika fonder ha — med vissa begränsningar vid skilda tidpunkter — varit avdragsgilla vid taxering för inkomst. I den mån fonderna tagits i anspråk på annat sätt än som med lagstiftningen åsyftats, ha för sådana fall i samtliga författningar uppställts regler för att förhindra att de skattskyldiga därigenom skulle vinna skattelättnad. Utformningen av dessa regler har varierat, men samtliga ha haft den innebörden att det allmänna skall kompenseras genom räntegottgörelse eller annan ersättning för den icke avsedda skattekrediten.

I de första författningarna[6] stadgades att, om fonden ej

---

[4] Se t. ex. SOU 1945: 49, s. 37 f., och SOU 1954: 19, s. 235 f.

[6] 6 § KF den 17 juni 1938 ang. rätt för svenskt aktiebolag och svensk ekonomisk förening att vid taxering till kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt åtnjuta avdrag för avsättning till konjunkturinvesteringsfond ävensom 6 § KF den 12 juni 1942 om rätt att vid taxe-

inom viss tid från avsättningen tagits i anspråk i enlighet med dess ändamål eller tagits i anspråk för annat än avsett ändamål, den beskattning skulle träda i kraft som skulle ha ägt rum, om avdrag för avsättningen aldrig medgivits. Eftersom skattelikviden skedde ett eller flera år efter det den annars bort ske, utgick ränta å den sålunda uträknade skatten med 2, respektive 3 procent i de angivna fallen. Förfarandet benämnes efterbeskattning.

Under förarbetena till den första förordningen i ämnet framhöll KR[7], att denna metod i och för sig var riktig, rent systematiskt sett, men att bl. a. själva begreppet efterbeskattning, varmed dittills betecknats ett förfarande, som huvudsakligen kommit till användning vid fall av obehörigt undandragande av skatteunderlag, icke utan fog kunde antagas giva ett falskt sken av lagstridighet åt sådana ett företags dispositioner, till vilka en efterbeskattning efter den föreslagna linjen måste ledas tillbaka. Såsom ett ytterligare skäl mot ett dylikt efterbeskattningsinstitut kunde enligt KR åberopas, att det skulle förefalla egendomligt att av företagen utkräva ränta i dessa fall, där något i och för sig obehörigt undandragande av skatt icke ägt rum, under det att räntepåföring ej ifrågakom vid den vanliga eftertaxeringen, icke ens vid brottsligt undanhållande av skattepliktig inkomst.

I anledning av bl. a. dessa synpunkter framhöll departementschefen[8], att förslagets ekonomiska innebörd kunde sägas vara att företagen mot en viss låg ränta erhöllo kredit på skatten för en del av sin vinst under sex år — eller eventuellt kortare tid efter företagets bestämmande — och befriades från varje betalningsskyldighet, om ifrågavarande vinstmedel disponerades för avskrivning å investeringar företagna under vissa depressionsår; krediten möjliggjorde annorlunda uttryckt

---

ring till kommunal inkomstskatt samt statlig inkomst- och förmögenhetsskatt åtnjuta avdrag för avsättning till investeringsfond.

[7] Prop. 319/1938, s. 13 f.

[8] Prop. 319/1938, s. 19.

i viss utsträckning ett hänförande av vinsten till ett med hänsyn till avskrivningsbehoven ur skattesynpunkt gynnsamt år. Dessa fördelar vunnos på bekostnad av vissa uppoffringar från det allmännas sida. Av det anförda framgick enligt departementschefens mening klart att ränta borde utgå.

Beträffande den tekniska utformningen av beskattningen av återförda avsättningar förordade departementschefen vissa ändringar i det remitterade förslaget för att undvika sådana uttryck, som kunde giva sken av att efterbeskattningen var att betrakta som en påföljd för försummelse ifrån den skattskyldiges sida.[9]

Anmärkas må vidare, att den ifrågavarande räntan i enlighet med grunderna för densamma är avdragsgill[1] vid taxering.

I 1947 och 1948 års lagstiftning[2] har en annan metod använts. Beskattning sker för det år avsättningen skall återföras till beskattning, och till avsättningen lägges ränta efter 2, respektive 3 procent. Vidare kan enligt en särskild spärregel — tillkommen för att förhindra ett icke avsett utnyttjande av lagstiftningen — avsättning till investeringsfond icke användas till täckande av underskott ett år genom överförande av inkomst från annat år.[3] Någon efterbeskattning sker sålunda icke, och hänsyn kan alltså icke tagas till de förändringar i skattetrycket, som kunna ha inträffat under tiden från avsättningen till återföringen. Därjämte är att beakta att det s. k. räntetillägget ej sker till den uträknade skatten,

[9] Prop. 319/1938, s. 20.

[1] Prop. 319/1938, s. 21.

[2] 10 och 11 §§ KF den 2 maj 1947 om investeringsfonder samt 5 och 6 §§ KF den 4 juni 1948 med provisoriska bestämmelser om investeringsfond för ersättande av normallager, m. m. I KF den 11 maj 1951 med provisoriska bestämmelser om särskilda investeringsfonder för ersättande av förlorade inventarier och lagertillgångar finnas motsvarande bestämmelser.

[3] Denna spärr förekommer jämväl i 1955 års KF om investeringsfonder för konjunkturutjämning, där den utförligt motiverats av departementschefen, prop. 100/1955, s. 295 f.

varför avdrag för detsamma icke kan medgivas. Även i detta hänseende innebar omläggningen en skärpning i förhållande till äldre rätt. Denna metod ansågs skola bliva tekniskt enklare än den tidigare följda.[4] Under förarbetena till 1947 års författning i ämnet diskuterades frihet från ränta, men en sådan frihet ansågs i undantagsfall kunna utnyttjas för erhållande av opåkallad skattekredit.[5]

Även i ett annat avseende infördes en nyhet i 1947 års lagstiftning nämligen beträffande reglerna för beskattning av realisationsvinst vid avyttring (även försäkringsfall) av fastighet, å vilken med anlitande av till investeringsfond avsatta medel företagits ny-, till- eller ombyggnad.[6] Stadgandet tillkom för att tillsluta en lucka i lagstiftningen och sålunda förhindra skattespekulationer.[7]

I 1955 års KF om investeringsfonder för konjunkturutjämning har ytterligare en annan metod kommit till användning samtidigt som en tydlig förskjutning ägt rum i fråga om kompensationens karaktär. Företagsbeskattningskommittén fann med hänsyn till innebörden av sitt förslag om investeringsfonder att det icke längre tedde sig naturligt att anknyta till någon form av ränteberäkning, och talade i stället om att stadga viss påföljd, då fondmedel återföres till beskattning.[8] Kommittén föreslog, att till återfört belopp skulle läggas en tjugondel av detsamma. Emellertid ifrågasattes om ett tillägg av sådan storlek skulle förhindra ett icke avsett utnyttjande av lagstiftningen. I sitt remissyttrande framhöll RN, att den föreslagna »straffavgiften» i vissa närmare angivna fall var

---

[4] Den äldre metoden har starkt kritiserats utifrån taxeringstekniska synpunkter, SOU 1945: 49, s. 33 f. och 41. Ett förfarande efter den s. k. restitutionslinjen befanns olämpligt, SOU 1945: 49, s. 42

[5] SOU 1945: 49, s. 53. Jfr bev. 26/1947, s. 12.

[6] 13 § KF den 2 maj 1947 om investeringsfonder.

[7] Prop. 86/1947, s. 69 ff. och 73 f.

[8] SOU 1954: 19, s. 258.

otillräcklig, och departementschefen föreslog därför det sedermera beslutade tillägget av en tiondel.[9]

Ersättning för skattekredit har i denna lagstiftning ansetts böra förenas med en påföljd. Denna påföljd framträder icke alltid vid återföring, utan i vissa lägen innebär tillägget allenast en ersättning för skattekredit. Därest skattskyldig utnyttjar lagstiftningen så långt detta överhuvud är möjligt, föranleder tillägget icke ens en fullständig ersättning för den erhållna krediten och om någon extra påföljd kan därvid ej bliva tal. Ett begränsat utnyttjande däremot kan medföra att tillägget inkluderar såväl full ersättning för skattekrediten som en påföljd. Med andra ord missbruk i begränsad omfattning kan föranleda påföljd, under det att ett svårare missbruk icke medför ens en ersättning till det allmänna för lämnad skattekredit. Även om praktiska hänsyn böra beaktas vid utformningen av bestämmelserna om tillägg vid återföring till beskattning, synas reglerna om ränteberäkning enligt den första lagstiftningen om investeringsfonder vara att föredraga. Sistnämnda metod står vidare i principiell överensstämmelse med räntebestämmelserna beträffande debiterad skatt.

Även i annat sammanhang har spörsmålet om det allmännas kompensation för lämnad skattekredit övervägts. 1928 års bolagsskatteberedning förordade, att *försäkringsersättning för förlorade eller skadade inventarier* icke skulle tagas till beskattning, i den mån ersättningen användes eller enligt av den skattskyldige avgiven förbindelse inom viss kort tid skulle användas till anskaffande av egendom av enahanda eller liknande slag som den förlorade egendomen eller till botande av uppkommen skada.[1] Därest den skattskyldige icke fullgjorde förbindelsen inom stadgad tid, borde enligt beredningen den skattskyldige eftertaxeras för den del av vinsten, som på grund

[9] Prop. 100/1955, s. 302 f.
[1] SOU 1931: 40, s. 3 f., 243, 251 och 368 f.

av förbindelsen undgått taxering i vanlig ordning.[2] Detta förslag föranledde icke omedelbar lagstiftning, och 1936 års skattekommitté förde icke förslaget vidare utan antydde blott, att en dylik regel kunde ha sitt berättigande i vissa konjunkturlägen.[3]

I en inom finansdepartementets skatteberedning upprättad promemoria över kommittéförslaget och de däröver angivna yttrandena framlades förslag[4] till det stadgande, som nu är intaget i 28 § 2 mom. andra stycket KL, innebärande viss valfrihet för den skattskyldige att inom en treårsperiod upptaga försäkringsersättning för förlorat fartyg till beskattning. I promemorian anfördes bl. a., att betänkligheter syntes möta att förorda ifrågavarande bestämmelses tillämpning, där fråga var om ersättning för försålt fartyg.[5] En dylik utvidgning ansågs kunna föranleda missbruk. I annat sammanhang har även framhållits, att riskerna för missbruk i förening med möjligheterna för rederiföretagen att själva undvika olägenheter i beskattningsavseende, som kunde uppstå i samband med försäljning av fartyg, voro anledningen till att lagstiftningen rörande dylikt försäkringsbelopp ej utsträcktes att avse även köpeskillingen.[6]

Såsom Sandström[7] framhållit, kan berörda stadgande medföra, att försäkringsbeloppet helt eller delvis undgår beskatt-

[2] SOU 1931: 40, s. 8 och 369.

[3] Kommerskollegium förutsatte i en framställning till kommittén att för sjöfartens vidkommande, vare sig överskott uppstått på grund av utfallande fartygsförsäkring eller vid försäljning av fartyg, sådan jämkning i vinstbeskattningen infördes, som av bolagsskatteberedningen generellt föreslagits för fall av överskott vid utfallande ersättning på grund av försäkring av egendom, SOU 1937: 42, s. 225. Ang. kommitténs ställningstagande, se SOU 1937: 42, s. 248.

[4] Prop. 258/1938, s. 252. Förslaget i denna del gjordes icke till föremål för några uttalanden av departementschefen eller av riksdagen.

[5] Frågan har även senare varit uppe till diskussion, bev. 13/1950.

[6] Promemoria rörande krisskatt, daterad den 22 januari 1940 och utarbetad av Kuylenstierna inom finansdepartementets skatteberedning, s. 50.

[7] Sandström, Rörelse, s. 213.

ning, därför att något av de tre åren blir förlustår, då intäkten konsumeras av förlusten. Någon motsvarighet till regeln i 4 punkten tredje stycket av anvisningarna till 29 § KL eller i 13 § 1947 års KF om investeringsfonder finnes alltså icke.

Genom tillfälliga förordningar (den första: KF den 30 maj 1941 med särskilda bestämmelser beträffande taxering för inkomst under vissa år av ersättning på grund av försäkring för förlust av fartyg eller köpeskilling vid avyttring av fartyg) utsträcktes tiden för beskattning av angivna försäkringsersättning till fem år varjämte samma möjlighet öppnades för *fördelning av köpeskilling för avyttrat fartyg*. Beträffande sistnämnda fall gällde dock den begränsningen, att avyttringen ej skulle ha skett till någon, med vilken säljaren varit i intressegemenskap, och antagas kunde, att avyttringen ägt rum i syfte att ernå särskild förmån i beskattningsavseende antingen för säljaren eller för köparen. Första gången dylika bestämmelser fördes på tal var i en av Kuylenstierna inom finansdepartementets skatteberedning upprättad, den 22 januari 1940 dagtecknad promemoria rörande krisskatt, vari anfördes bl. a.:

»Dock synes anordningen böra i huvudsak begränsas att avse avyttring till någon med vilken säljaren ej varit i ekonomisk intressegemenskap. Fråga bör vara endast om verkliga godtros försäljningar.»[8]

Dessa synpunkter återkommo under det fortsatta lagstiftningsarbetet.[9] I samband med tillkomsten av 1944 års KF i ämnet ifrågasattes i ett remissyttrande[1] om det icke var lämp-

[8] Promemoria rörande krisskatt utarbetad inom finansdepartementets skatteberedning av Kuylenstierna samt dagtecknad den 22 januari 1940, s. 50 jfr s. 67. Jfr 11 § sista stycket KF om investeringsfonder för konjunkturutjämning.

[9] Promemoria angående krigskonjunkturskatt för år 1941 utarbetad inom finansdepartementets skatteberedning av Kuylenstierna och Rosenqvist samt dagtecknad den 6 februari 1941, s. 29.

[1] Länsstyrelsen i Göteborgs och Bohus län, prop. 263/1944, s. 27.

ligt att såsom villkor för rätt till ytterligare uppskov föreskriva att ett belopp, svarande mot den uppskjutna taxeringen, insattes hos riksbanken för att sådana till taxering kommande år uppskjutna belopp icke skulle bliva »bortglömda». Vidare uttalades att, då skattens förskjutning otvivelaktigt innebar en skatteförmån, det syntes skäligt att någon ränta icke utgick på det i riksbanken deponerade beloppet. Liknande synpunkter framfördes i samband med 1947 och 1950 års lagstiftning.[2] Någon bestämmelse av dylik innebörd upptogs emellertid icke.[3]

1954 års KF med provisoriska bestämmelser *om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg* uppvisar en annan lösning av problemet angående det allmännas kompensation för lämnad skattekredit. För att förhindra att författningen utnyttjas i skatteundandragande syfte eller eljest åsamkar det allmänna skatteförlust, har uppställts skyldighet att ställa bankgaranti för det skattebelopp — beräknat efter schematiska regler — som skulle påföras den skattskyldige om någon ersättningsanskaffning icke komme till stånd.[4] Någon räntegottgörelse förordades icke av förslagsställaren, företagsbeskattningskommittén.[5] En räntebestämmelse utformad i huvudsaklig överensstämmelse med motsvarande regler i den tidigare investeringsfondslagstiftningen infördes emellertid[6].

För fullständighetens skull kan antecknas att skattelättnad föranledd av 1951 års lag om *investeringskonto för skog* och den därtill knutna KF om taxering för inkomst av medel, som

---

[2] Se t. ex. yttrande av taxeringsintendenten i Stockholm, prop. 17/1947, s. 6, och prop. 9/1950, s. 9.

[3] Se departementschefsyttrandet i prop. 263/1944, s. 27, och prop. 17/1947, s. 9.

[4] Företagsbeskattningskommitténs förslag i ämnet, prop. 9/1954, s. 12 ff.

[5] Prop. 9/1954, s. 33.

[6] Prop. 9/1954, s. 34, 6 och 7 §§ förevarande KF.

insatts å investeringskonto för skog eller av 1954 års KF om taxering för inkomst av medel, som insatts å *skogskonto,* eller av sistnämnda års KF angående beräkning av statlig inkomstskatt för *ackumulerad inkomst* icke är fullt jämförbar med i det föregående anmärkt skattekredit. Den resultatutjämning som nämnda författningar kan sägas medföra har ansetts principiellt motiverad, och skattelättnaden är därför icke av sådan art att statsmakterna funnit skäl föreligga för någon form av kompensation.

Påföring av ränta för erhållen »skattekredit» har jämväl diskuterats i samband med beskattningsreglernas utformning beträffande *värdering av varulager.* Med ett system med fri varulagervärdering kommer nämligen frågan om skattekredit i ett annat läge än där skattekrediten begränsas såsom i nyssnämnda författningar. Annell[7] framkastade såsom sakkunnig år 1945 bl. a. ett förslag avsett att motverka överdrivna nedskrivningar och att hålla det allmänna skadelöst för den ränteförlust, som uppstår vid konsolidering med obeskattade vinstmedel. Tekniskt var förslaget utformat på det sättet, att viss procent av den dolda reserven i varulager tillades vid beräkning av inkomst av rörelse. Förslaget i denna del ledde icke till någon lagstiftningsåtgärd[8], och vid den senast vidtagna omläggningen av företagsbeskattningen har ej heller förordats en lösning efter denna linje.

Retroaktiv skattelagstiftning

Wheatcroft angiver retroaktiv lagstiftning såsom en metod att förhindra kringgående av skattelag.[1] Metoden är känd och

[7] I en på offentligt uppdrag, den 19 september 1945 dagtecknad promemoria rörande nedskrivning av varulager i beskattningshänseende jämte förslag till åtgärder för att motverka överdrifter i fråga om varulagernedskrivning.

[8] Remissyttrandena över förslaget delvis återgivna i SOU 1954: 19, s. 173 ff.

[1] Se ovan, s. 134.

tillämpad också i andra länder än de anglosaxiska. Även i Sverige har retroaktiv skattelagstiftning kommit till användning i angivet syfte. I och för sig erbjuder denna lagstiftningsteknik ej mycket av principiellt intresse, enär avvägningen mellan kravet på effektivitet och kravet på rättssäkerhet sker hos lagstiftaren samt de argument och värderingar, som därvid bliva avgörande i det enskilda fallet, ofta i hög grad äro subjektiva och varierande och därför svåra att precisera.[3] Detta förhållande motiverar en begränsning av den följande framställningen.

Något förbud mot retroaktiv lagstiftning finnes icke i svensk grundlag[4] och vidare torde som Ljungman framhållit inom den finansrättsliga teorien numera allmänt hävdas, att ett ovillkorligt förbud mot retroaktivitet icke kan sakligt motiveras.[5] I samband med konjunkturskatten för år 1952 uppstod en livlig debatt om skattelagstiftning med återverkande kraft, och Ljungman uttalade däri, att man enligt hans mening har att för varje särskilt fall noga överväga, i vad mån de tillfälliga fiskaliska fördelar, en retroaktivitet kan antagas medföra, förmå uppväga de olägenheter, som på lång sikt kunna väntas därav i form av ekonomiska störningar och rubbad tilltro till rättssäkerheten.[6] 1952 års bevillningsutskott yttrade i anledning av det av utskottet tillstyrkta förslaget om kon-

---

[3] Jfr bev. 22/1952, s. 29, däri uttalades att konjunkturskattens retroaktivitet icke är en rättsfråga utan en avvägningsfråga. — Så till vida är spörsmålet en rättsfråga att skattemyndigheterna ha att tolka ikraftträdande bestämmelser, se t. ex. SOU 1939: 18, s. 211 och där anmärkta rättsfall.

[4] Se vidare Rodhe, Något om retroaktiv civillagstiftning, bilaga till prop. 320/1943.

[5] Den 9 januari 1952 dagtecknat utlåtande, delvis återgivet i prop. 79/1952, s. 30 f.

[6] Den 9 januari 1952 dagtecknat utlåtande, delvis återgivet i prop. 79/1952, s. 30 f. Ljungman har vidare i annat sammanhang berört problemet om retroaktivt skattelagstiftning, Ljungman, s. 67 ff. Eberstein har jämväl behandlat spörsmålet, se t. ex. Eberstein, s. 91 ff., och AGF 1914, s. 174 ff.

junkturskatt, att utskottet »på det kraftigaste vill understryka, att utskottet i princip är av den uppfattningen, att retroaktivitet icke utan alldeles särskilda skäl bör tillgripas».[7]

Sandström har angivit i huvudsak följande olika arter av retroaktiv skattelagstiftning: höjning av skattesats för löpande eller förfluten beskattningsperiod, ändrade regler för beräkning av beskattningsbar inkomst under löpande eller förflutet beskattningsår samt uppbrytande av åsatt taxering.[8] Alla dessa former av lagstiftningsåtgärder med tillbakaverkande kraft kunna komma i fråga för att förhindra kringgående eller i vart fall skärpa skatten beträffande vissa transaktioner. Särskild uppmärksamhet förtjänar den typ av retroaktiv skattelagstiftning, som inför ändrade bestämmelser för vad som skall utgöra skattepliktig inkomst, förmögenhet m. m. Mycket starka skäl måste föreligga för att kravet på rättssäkerhet skall åsidosättas i det fall att skattefrihet, som stadgas för ett visst avtal vid dess ingående, skall i efterhand föranleda skatteplikt redan vid dess ingående.

En översikt av svensk retroaktiv skattelagstiftning lämnades i propositionen med förslag till konjunkturskatt för år 1952[9], och vidare har Eberstein[1] anfört åtskilliga exempel på dylik lagstiftning. Av särskilt intresse i detta sammanhang äro ikraftträdandebestämmelserna för sådana lagstiftningsåtgärder, med vilka åsyftas att effektivisera skattelagstiftningen. Arvsskattens utbyggnad med en allmän skatt på gåva utgör exempel på sådan lagstiftning. De nya reglerna infördes, såsom ovan närmare belysts[2], genom 1914 års AGF, och frågan om dess ikraftträdande behandlades vid 1914 års riksdag.

Redan 1911 års riksdag hade haft att taga ställning till utvidgad beskattning av gåvor genom vissa kumulationsregler.

---

[7] Bev. 22/1952, s. 29.
[8] Sandström, SvSkT 1955, s. 376 f.
[9] Prop. 79/1952, s. 36 f.
[1] Eberstein, s. 92 ff.
[2] Se ovan, s. 314 ff.

Dessa ansågos icke böra erhålla retroaktiv verkan i avseende å gåvor, vilka skett före författningens ikraftträdande. Departementschefen sade sig icke kunna bortse från de betänkligheter, som kunde anföras mot ett förfarande, varigenom gåva, som enligt bestämmelser, gällande vid gåvornas fullbordande, dragit skatt eller varit befriad från skatt, skulle retroaktivt påföras skattskyldighet. Ett uppskov med tillämpningen tills bestämmelserna trätt i kraft kunde emellertid möjligen väcka benägenhet att under mellantiden vidtaga dispositioner, som i vissa fall skulle kunna helt och hållet beröva boupptecknings-stämpeln effektivitet.[3] Enda utvägen ansågs då vara att låta de nya bestämmelserna retroaktivt träda i kraft först från den dag, då desamma genom framläggande av propositionen blivit kända för allmänheten.[4] 1911 års riksdag anslöt sig till denna linje och i det första förslaget till 1914 års AGF förordades, att de då nya kumulationsreglerna icke skulle äga tillämpning å gåva, som fullbordats före den dag då propositionen i ämnet avlämnats till riksdagen.[5] Förslaget föll emellertid i sin helhet år 1913, och i proposition till följande års riksdag föreslogs att sagda ikraftträdandedag skulle sättas till den 16 april 1913, då förslaget första gången förelagts riksdagen.[6] En så utsträckt retroaktiv verkan ansåg sig 1914 års bevillningsutskott icke kunna tillstyrka.[7] Till dag för ikraftträdande valdes i stället dagen för propositionens avlämnande till 1914 års riksdag. Samma princip kom till användning i övergångsbestämmelserna till AGF beträffande utsträckning av kumulationstiden i visst fall.[8]

En annan linje följdes vid en år 1934 beslutad utsträckning av kumulationstiden enligt 1914 års AGF i syfte att förhindra

---

[3] Prop. 193/1911, s. 17.
[4] Viss begränsning föreslogs emellertid, prop. 193/1911, s. 18.
[5] Prop. 114/1914, s. 69 f.
[6] Prop. 114 /1914, s. 25.
[7] Bev. 18/1914, s. 12.
[8] Eberstein, AGF, s. 180 f.

kringgående av bestämmelserna om arvsskatt genom förtida gåvor.[9] Förslag i ämnet framlades i en promemoria, vilken avlämnades den 8 februari 1934, och i propositionen föreslogs, att ändringarna skulle träda i kraft den 1 juli 1934 med tillägg att beträffande kumulationsbestämmelserna skulle iakttagas:

a) då fråga är om arvfallen eller testamenterad egendom eller om gåva, som skett efter förordningens ikraftträdande,

att hänsyn icke skall tagas till gåva, som skett före den 1 juli 1932, och

b) då fråga är om gåva, som skett före förordningens ikraftträdande,

att hänsyn icke skall tagas till gåva, som skett tidigare än två år före mottagandet av den gåva, varom fråga är.

I enlighet med vad som skett vid 1911 och 1914 års lagstiftning förordade KR, att de nya reglerna icke skulle tillämpas retroaktivt i avseende å tiden före den dag, då propositionen framlagts för riksdagen.[1] Departementschefen avvisade denna invändning med motivering, att vid beskattning av gåva, för vilken deklaration avgivits efter ikraftträdandet, det icke kunde anses principiellt oriktigt att taga hänsyn till den ökning av skattekraften, som ansågs förefinnas på grund av att egendom tidigare erhållits av givaren till gåvan. Emellertid fann han, att gåva icke borde medräknas såvida kumulationstiden enligt äldre rätt utlupit.[2] Som jämförelse kan nämnas, att Kvarlf trädde i kraft den 1 januari 1948, och enligt övergångsbestämmelserna skulle den icke äga tillämpning beträffande fullbordad gåva eller gåva, därest före nämnda dag hand-

[9] 1933 års särskilda utskott hade beaktat, att gåvor förekommit till stora belopp, vilka kunde tänkas minska inkomsten av arvsskatten under en följd av år, utl. 23/1933, s. 39. Anledningen till gåvorna var att en kvarlåtenskapsskatt förväntades.

[1] Prop. 252/1934, s. 39.

[2] Prop. 252/1934, s. 39. Bevillningsutskottet gjorde ingen erinran mot förslaget, bev. 71/1934, s. 5.

ling innefattande giltig utfästelse om gåva av lös egendom överlämnats till mottagaren.[3] Emellertid bör uppmärksammas, att Kvarlf tillkom av andra skäl än 1934 års förlängning av kumulationstiden.

Lagstiftningen om beskattning av realisationsvinst skärptes år 1951, i det att bl. a. vid gåva från make eller skyldeman givarens fång skall tillmätas betydelse för realisationsvinstens skatteplikt. De skärpta reglerna trädde i kraft den 1 januari 1952; dock med den väsentliga begränsningen att de icke skulle äga tillämpning vid 1952 års taxering.[4] Bestämmelserna fingo således återverkande kraft. Retroaktiviteten kunde i fråga om gåva av fastighet avse en tidrymd av nära tio år.

Från inkomstbeskattningens område kan vidare såsom exempel nämnas KF om fondskatt, enligt vilken de för skattskyldigheten grundläggande rättsfakta utgjordes av förhållandena den 1 juli 1953 dvs. dagen efter den då utredningsdirektiven meddelades, trots att 1953 års skatteflyktskommittés promemoria i ämnet avgavs först den 31 december 1953 och själva författningen trädde i kraft den 1 juni 1954.[5]

Finna statsmakterna starka skäl för lagstiftningsåtgärder med återverkande kraft på beskattningsrättens område måste uttryckliga bestämmelser utfärdas därom. Följande uttalande av Eberstein år 1932 har nyligen fått förnyad aktualitet i avseende å kravet på tydliga övergångsbestämmelser[6] och bör därför bringas i åtanke:

»Såsom ett uttryck för allmänna rättsgrundsatser måste även anses att, när ny skattelag utfärdas, densamma in dubio är att anse såsom tillämplig endast, där det faktum, till vilket skattskyldigheten an-

[3] Ang. uttalanden därom i förarbetena, se Nitelius—Sundström, s. 127 f.

[4] Den retroaktiva innebörden av lagstiftningen förbigicks i prop. 170/1951, s. 88.

[5] Jfr Geijer, s. 200.

[6] Spörsmålet gäller huruvida en år 1955 beslutad ändring av bestämmelserna om eftertaxering skall tillämpas retroaktivt. Några övergångsbestämmelser ha icke meddelats. Se Dryselius, SN 1956, s. 15, och Sandström SvSkT 1955, s. 370 ff.

knutits, inträffat efter den nya lagens ikraftträdande. Även en skattelag kan givetvis genom uttrycklig bestämmelse göras tillämplig på fakta, som inträffat före dess ikraftträdande men, där en dylik bestämmelse saknas, kan skattelagen icke anses hava tillbakaverkande kraft.»[7]

---

[7] Eberstein, s. 92.

KAPITEL IV

Rättspraxis beträffande några fall av kringgående av skattelag, för vilka särskilda spärregler saknas

I samband med den föregående undersökningen av lagstiftningsåtgärder riktade mot kringgående av skattelag har rättspraxis' ställningstagande till åtskilliga fall av kringgående belysts. Emellertid finnes ytterligare ett stort antal situationer, där problemet kringgående av skattelag aktualiseras. Några försök till inventering av olika sådana situationer ha gjorts. 1949 års skatteutredning och 1953 års skatteflyktskommitté ha genom rundfrågor till taxeringsintendenter och taxeringsrevisorer sökt belysa området.[1] En genomgång av alla de fall, som vid dessa förfrågningar framkommit och som äro att hänföra till kringgående av skattelag, skall här icke göras. För den föreliggande undersökningen äro väsentligen endast sådana fall av principiellt intresse, som prövats av högsta instans och vilka föranlett antingen en rikare flora av rättsfall eller klart principiella ställningstaganden. Vid ett urval med beaktande av dessa synpunkter framstå som mest betydelsefulla vissa transaktioner på skogsbeskattningens område. Dessa synas också vara de första, som tilldragit sig uppmärksamhet i följd varav rättspraxis här är ymnigare än beträffande några andra fall av kringgående. Dessa förhållanden jämte rättspraxis' vacklande hållning på området i fråga föranleder större utförlighet i den följande undersökningen än som kommer övriga behandlade problem till del.

[1] SOU 1951: 51, bilaga 5, s. 352 ff.

Under de senaste åren ha de s. k. barnreverserna samt kommanditbolag med minderåriga familjemedlemmar såsom delägare framträtt som typiska försök att splittra inkomst och förmögenhet inom släkt och familj, varför dessa spörsmål skola behandlas i det följande. Rättspraxis kring dessa skatteproblem är icke omfattande men uppvisar några viktiga avgöranden. 1953 års skatteflyktskommitté har beträffande dessa transaktioner föreslagit särskild lagstiftning.[2] I samband med kommanditbolagen upptagas vissa frågor om val av skattesubjekt.

Inkomst av skogsbruk

Naturligt är att utformningen av skogsbeskattningen tilldragit sig stor uppmärksamhet i vårt land och att intressemotsättningarna stundom varit betydande. Även nu gällande system för beräkning av skogsinkomst har i åtskilliga sammanhang blivit starkt kritiserat, därvid bl. a. olikheter i beskattningen vid tillgodogörande av skog under innehavet och vid fastighetsförsäljning skjutits i förgrunden.[3] Vidare medföra metoderna för avdrag för värdeminskning av skog helt olika resultat beroende på bl. a. prisförändringar under innehavet.[4] Med antydda brister förvånar icke att lagstiftningen ej heller tillgodoser önskemålet om beskattning av all inkomst av skogsbruk. Hur en sådan ordning lämpligen skall åstadkommas har tidigare flitigt debatterats och under senare tid undersökts av kommunalskatteberedningen.[5] Vissa lagstiftningsåtgärder ha även vidtagits. Vad rättspraxis angår har detta spörsmål i ett stort antal mål varit föremål för prövning.

---

[2] 1953 års skatteflyktskommittés PM II.

[3] Se t. ex. SOU 1942: 35, s. 65 ff.

[4] Ljungberg, s. 17. Jfr Welinder, Företagens inkomstbeskattning, s. 75 f.

[5] Kommunalskatteberedningens betänkande med förslag till omläggning av den kommunala beskattningen m. m. Del II. Inkomstbeskattning av skogsbruk, SOU 1942: 35.

Den första åtgärden på lagstiftningens område i syfte att all skogsavkastning skulle underkastas beskattning vidtogs av riksdagen vid antagandet av 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt. På bevillningsutskottets förslag infördes då en bestämmelse om beskattning av skogsbruk i samband med fastighetsförsäljning[6], vilket icke föreslagits i den till grund för förordningen liggande propositionen[7]. I författningstexten — särskilda anvisningar till ledning vid taxeringen fogade vid 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt — användes uttrycket »avyttring av växande skog i samband med avyttring av fastigheten». Bestämmelse härom har alltsedan dess funnits i skatteförfattningarna, dock att en förskjutning av bestämmelsens innebörd ägt rum.

Även om sålunda en viss jämnhet i beskattningen åstadkommits, medför nu gällande rätt betydande olikheter vid beskattningen av värdestegring å skog.[8] Denna olikhet i beskattning under innehavet och vid fastighetsförsäljning leder till att det kan vara förmånligare att icke yrka avdrag under innehavet.[9] Här är dock icke platsen att ingå på alla de problem, som uppställa sig i fråga om avdrag för värdeminskning av skog. Konstateras må endast att den valfrihet lagstiftningen erbjuder mellan olika avdragsmetoder, vilka kunna leda till vitt skilda resultat, föranleder att någon erinran icke kan göras mot att den skattskyldige begagnar den för honom förmånligaste. Mot nuvarande system kan med skäl riktas den invändningen att skogsbeskattningens komplicerade natur därutöver medför den ojämnheten att valfriheten endast står öppen för den väl initierade. Under förarbetena till 1928 års lagstiftning framhölls också att »det vore anledning ihågkomma, att dessa regler i det stora flertalet fall skulle tillämpas icke av personer på höjden av juridisk eller teknisk träning

[6] Bev. 29/1910, s. 32.

[7] Prop. 88/1910. Jfr SOU 1942: 35, s. 44.

[8] Så var icke fallet före 1928 års KL, se härom SOU 1942: 35, s. 67.

[9] Ljungberg, s. 17, och SOU 1942: 35, s. 67 f.

utan av personer med enklare utbildning, vana vid huvudsakligen praktiska värv».[1]

Närmast kommer nu att behandlas kontinuiteten i beskattningen vid skilda former av äganderättens övergång. En undersökning därav torde lämpligen börja med överlåtelse av mark med växande skog.

Övergång av äganderätt till mark med växande skog

Vid fastighets övergång genom arv, testamente, gåva och bodelning ävensom vid fusion enligt 174 § 1 mom. ABL beskattas ej den förutvarande ägaren för under hans innehav uppkommen, vid övergången ännu ej uttagen avkastning av skogen (jfr punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL). Någon slutavräkning sker sålunda icke.[2] Emellertid har lagstiftaren på en annan väg sökt uppnå kontinuitet. Förutvarande ägarens ingångsvärde skall nämligen vid vissa benefika och familjerättsliga fång samt vid förenämnda art av fusion gälla för den nye ägaren. Sålunda stadgas att vid gåva av make eller skyldeman eller vid bodelning av annan anledning än makes död den senare ägaren skall såsom sitt ingångsvärde räkna givarens eller makens (punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL). Motsvarande gäller vid bodelning i anledning av makes död, då den efterlevande tillagts egendom, som den efterlevande själv förvärvat. Anmärkas må att den nya ägarens inträde i den föregående ägarens skatterättsliga läge allenast föreskrives för det fall, att den sistnämnde förvärvat egendomen genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. I fusionsfallet inträder moderbolaget alltid i dotterbolagets skatterättsliga situation.

Innan motiveringen för dessa regler återgives synes erfor-

[1] Länsstyrelsen i Stockholms län, prop. 213/1928, s. 176.

[2] SOU 1942: 35, s. 69. I samband med tillkomsten av 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt uppmärksammades endast *fastighetsförsäljning*.

derligt att i korthet redogöra för vissa principiella synpunkter på skogsbeskattningen vid övergång av äganderätt till fastighet, vilka framkommit under förarbetena till 1928 års lagstiftning.

Såsom redan nämnts var det på initiativ av 1910 års bevillningsutskott som regler för beskattning av skogsinkomst vid avyttring av fastighet infördes, och dessa voro avsedda att fylla en lucka i lagstiftningen.[3] Enligt dessa regler sådana de tillämpades inbegreps under skogsbruk jämväl avyttring av växande skog tillsammans med marken, där icke inkomsten av avyttringen i sin helhet beskattades såsom realisationsvinst eller såsom intäkt i handelsrörelse. Från ersättning vid avyttring av fastighet, i de fall beskattning av realisationsvinst eller rörelseintäkt ej ifrågakom, medgavs endast avdrag för ingångsvärdet, varigenom ev. värdestegring beskattades. Denna effekt hade reglerna jämväl då fastighet förvärvats genom arv, gåva eller testamente.[4] Såsom Brock framhållit lämnades ändock en lucka kvar i det att beträffande en genom arv erhållen fastighet, å vilken arvlåtaren sparat skogen, arvtagarens ingångsvärde skulle bestämmas till taxerade skogsvärdet vid dödsfallet.[5] Tillväxten under arvlåtarens innehav beskattades alltså icke. Av intresse är Brocks uttalande, att ej heller den arvsskatt, arvtagaren betalar för skogen, kan i någon mån anses såsom ersättning för den bortfallna inkomstskatten. För annan arvfallen egendom har ju arvlåtaren på sin tid i regel betalat inkomstskatt, men icke förty får såsom Brock vidare framhållit arvingen betala arvsskatt.[6] Denna synpunkt har

---

[3] Bev. 29/1910, s. 32, och SOU 1923: 69, s. 115.

[4] Palmgren 17, s. 97. Beträffande rättspraxis se i fråga om arv *RÅ 1922 not. 266 och 1929 not. 1285*, gåva *RÅ 1926 ref. 5 I* och *1928 not. 416* samt giftorätt *RÅ 1926 ref. 5 II*.

[5] Brock, ET 1917, s. 171. Sandels framhåller också, att bestämmelsen om dödsbos ingångsvärde är föga rationell från inkomstskattesynpunkt, SvSkT 1945, s. 363.

[6] Brock, ET 1917, s. 171.

även senare framförts bl. a. av kommunalskatteutskottet vid 1927 års riksdag.

Emellertid restes tid efter annan invändningar mot beskattningen vid fastighetsöverlåtelse — invändningar av motsatt innebörd mot de av Brock framförda. Sålunda förordade 1921 års kommunalskattekommitté ett upphävande av beskattningen. Kommittén uppfattade då gällande regler som en utsträckning av realisationsvinstbeskattningen och anmärkte därvid, att beskattning skedde även vid avyttring av ärvd fastighet eller fastighet, som försåldes senare än tio år från inköpet.[7] I stället hade väl, ansåg kommittén, bort föreskrivas, att — evad fastigheten ägts kortare eller längre tid än tio år och oavsett förvärvssättet — såsom inkomst av skogsbruk vid försäljning av skogbärande fastighet skulle till beskattning upptagas jämnt så mycket av försäljningssumman, som kunde anses ha belöpt å skogens tillväxt under den tid, den varit i säljarens ägo, för såvitt nämligen denna tillväxt kvarstått å fastigheten vid försäljningstillfället. En beskattning utformad efter denna linje skulle enligt kommitténs mening medfört oöverkomliga svårigheter och vidare inneburit ett avsteg från då gängse beskattningsregler i fråga om inkomst samt till och med från då gängse inkomstbegrepp.[8] I anslutning därtill uttalade kommittén:

»Skogsbeståndet hör till den fasta egendomen, och då skogsbeståndet säljes i samband med försäljning av fastigheten i övrigt, blir det hela en fastighetsrealisation och ingenting annat samt bör därför också i beskattningsavseende få vara just vad det är. Inkomst av skogsbruk är för handen, då skogen skiljes från fastigheten antingen faktiskt, därigenom att ägaren avverkar och tillgodogör sig densamma, eller rättsligt, därigenom att ägaren upplåter densamma till avverkning åt annan. Att därutöver utsträcka inkomstbegreppet att omfatta även den värdeökning, som uppkommit å skog genom sparad tillväxt, och som vid den skogbärande fastighetens försäljning

[7] SOU 1924: 53, s. 408 f.
[8] SOU 1924: 53, s. 409 f.

tilläventyrs inverkat å den för fastigheten erhållna köpeskillingen, är en konstruktion, som saknar motsvarighet på andra områden av skattelagstiftningen.»[9]

Inkomstskattesakkunniga anslöto sig däremot till 1910 års bevillningsutskott.[1]

I 1927 års kommunalskatteförslag bibehölls regeln om beskattning av skogsinkomst vid avyttring av fastighet, men kommunalskattekommitténs principiella syn på denna fråga godkändes såtillvida, att även vid försäljning inom tio år från förvärvet inkomst av skogsbruk och ej av realisationsvinst ansågs föreligga. Ersättning vid avyttring av skogbärande fastighet skulle sålunda alltid beskattas såsom inkomst av skogsbruk.[2] Departementschefen grundade sitt ställningstagande på den åsikten att skogen ur beskattningssynpunkt måste betraktas såsom avkastning av fastighet (vara) oberoende av det sätt, varpå fastighetsägaren tillgodoförde sig skogen.[3]

Finansdepartementets skatteberedning sökte — sedan kommunalskattefrågan fallit vid 1927 års riksdag — lösa problemet med utgångspunkt från skillnaden mellan skogen som skörd och skogen som produktionsmedel.[4] I den mån skog betraktades såsom produktionsmedel, fann skatteberedningen i överensstämmelse med vad som då gällde i fråga om fastighet och tillgångar för stadigvarande bruk i rörelse en beskattning av värdeökning å densamma ej böra äga rum, såvitt ej denna värdeökning kom till synes såsom realisationsvinst un-

---

[9] SOU 1924: 53, s. 410.

[1] SOU 1923: 69, s. 115. Inkomstskattesakkunniga ansågo rättvisan fordra att — då all vinst å skogsbruk beskattades — förlust vid skogsbruk aldrig borde anses såsom kapitalförlust utan alltid borde få avdragas vid inkomstbeskattningen.

[2] Prop. 102/1927, s. 20 och 360.

[3] Prop. 102/1927, s. 360. Första särskilda utskottet delade denna principiella uppfattning men förordade för sin del en annan utformning av skogsbeskattningen, vilket emellertid i detta sammanhang saknar intresse.

[4] Prop. 213/1928, s. 344 ff.

der sådana villkor, att dylik vinst beskattades, eller yrkesmässig handel med fastigheter förelåg.

Kommunalskatteförslaget till 1928 års riksdag innebar en utveckling av det gamla systemet genom upptagande av virkesförrådsmetoden och regler för eliminering av värdestegringsbeskattning i fråga om skogskapitalet vid fastighetsförsäljning. Någon realisationsvinstbeskattning skulle enligt detta förslag icke ifrågakomma vid försäljning av skog i samband med marken.[5]

Vid utskottsbehandlingen år 1928 förordades också ett system, enligt vilket tillväxten alltid beskattades under det att uppkommen värdeökning av skogskapitalet skulle göras till föremål för beskattning allenast enligt realisationsvinstreglerna.[6] Utskottsmajoriteten utförde dock icke principen i något lagförslag, vilket däremot skedde i en reservation.[7] Det

---

[5] Prop. 213/1928, s. 11 och 21. Beträffande själva grunden för förslaget uttalade departementschefen, prop. 213/1928, s. 205 f., bl. a.:

»Det förefaller mig, som om man, därest man överhuvudtaget vill gå in för en verklig inkomstbeskattning av skogsinkomster liksom av övriga inkomster, borde vara ense därom, att, om en person köper en fastighet och senare själv avverkar skog å densamma, det är riktigt att beskatta vad han erhåller för den avverkade skogen med avdrag för vad han betalt för skogen samt avverkningskostnaden. Är man ense om denna utgångspunkt samt därom, att de beskattningsregler, som avse att träffa ett dylikt fall, böra göras effektiva, så kan man därav draga vissa slutsatser. Om fråga är om avverkningsmogen skog, bör vederbörande ej i beskattningsavseende bliva bättre ställd, om han säljer hela hemmet med skog än om han säljer blott skogen. Köparen, som i detta fall antages senare avverka skogen, bör rätteligen ej betala skatt för mer än sin verkliga vinst, d. v. s. han bör erhålla avdrag för vad han betalt för skogen. Om säljaren ej får skatta för sin försäljningsvinst på skogen, blir hela tillväxten på skogen under den tid han innehaft fastigheten alldeles obeskattad. Det kan enligt min uppfattning ej anses riktigt, att detta fall blir annorlunda än om säljaren själv avverkat. — — — Ett skattesystem, som för dessa båda eventualiteter medför olika resultat, kan icke vara riktigt avvägt.»

[6] Särskilda utskottet 1/1928, s. 37 f.

[7] Särskilda utskottet 1/1928, s. 349, 352 och 355 f.

sammanjämkningsförslag[8] som slutligen antogs och alltjämt är gällande rätt innebar att reservanternas uppfattning om beskattning vid avyttring av skog i samband med marken beaktades.

KL innebär sålunda vid avyttring av skog tillsammans med marken, att skogskapitalets realiserade värdestegring i princip icke skall beskattas såsom intäkt av skogsbruk. Beskattning av värdestegring förekommer endast då denna framträder i intäkt, som antingen beskattas såsom realisationsvinst eller rörelseintäkt. Så till vida har kommunalskattekommitténs uppfattning av växande skog såsom del av fastighet accepterats, dock att kommitténs åsikt att skogsbeskattning endast skall ske vid skogens faktiska eller rättsliga skiljande från fastigheten avvisats. Vidare kan sägas att skatteberedningens gränsdragning mellan skogen som produktionsmedel och skogen som skörd är förenlig med beskattningens ordnande vid fastighetsförsäljning. Till det sist anmärkta bör emellertid fogas, att utvidgningen under senare år av begreppet inkomst av rörelse till att omfatta vinst vid försäljning av bl. a. maskiner och andra inventarier — vilken utvidgning jämväl ägt rum i fråga om inkomst av jordbruksfastighet taxerad enligt bokföringsmässiga grunder — icke har någon motsvarighet vid beskattning av skogsbruk beträffande avyttring av växande skog tillsammans med marken.

Vad angår ovannämnda specialregler om förvärvarens inträde i överlåtarens skatterättsliga läge i vissa fall, fanns någon sådan regel icke före 1928 års lagstiftning. På departementschefens förslag upptogs i 1928 års KL bestämmelse att för make, som vid bodelning tillagts egendom vilken av honom själv förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, sistnämnda fång skall vara avgörande för bestämmande av ingångsvärdet. Skälet för denna regel angavs vara att eljest mycket egendomliga resultat kunde tänkas uppkomma och att

[8] Särskilda utskottet 9/1928, s. 2.

det tidigare fånget dessutom i det större antalet fall torde medföra ett högre ingångsvärde än bodelningsfånget.[9] I anslutning därtill uttalades: »Det torde böra observeras, att vad som bekommits genom giftorätt ej arvsbeskattas och att alltså något skäl att taga hänsyn till att arvsskatt så att säga avbryter förutvarande förhållanden här ej föreligger.[1]»

Kommunalskatteberedningen påpekade, att anledning icke fanns att bestämma makens ingående virkesförråd annorlunda, om det äldre fånget var ett arv eller annat benefikt fång än om det var ett köp eller byte, enär ingående förrådet vid det äldre fånget i båda fallen bestämdes efter samma grunder.[2] Beredningen, som även av andra skäl ansåg förenämnda särbestämmelse böra uteslutas, föreslog, att ingångsvärdet och ingående virkesförrådet skulle vid bodelning bestämmas utan hänsyn till makens äldre fång.[3]

Beträffande förvärv genom arv, gåva och testamente sattes varken av departementschefen år 1928 eller av skatteberedningen[4] i fråga annat än att ingångsvärdet för mottagaren skulle bestämmas med hänsyn till hans eget fång. Kommunalskatteutskottet vid 1927 års riksdag hade emellertid en motsatt uppfattning, vilken föranleddes av utskottets förslag att vid avyttring av skog utan samband med marken inkomsten skulle beskattas i sin helhet utan avdrag för minskning av skogens ingångsvärde men att däremot vid försäljning av fastighet den del av köpeskillingen, som belöpte å skogen, icke skulle anses utgöra inkomst av skogsbruk. Påståendet att en sådan ordning skulle föranleda »dubbelbeskattning» dvs. först arvskatt för skogen och sedan inkomstskatt vid skogsförsälj-

[9] Prop. 213/1928, s. 254. Motsatt uppfattning hos kommunalskatteberedningen, SOU 1942: 35, s. 121.

[1] Prop. 213/1928, s. 254.

[2] SOU 1942: 35, s. 121. Sandström har också framhållit kontaminationen av reglerna angående skogs ingångsvärde samt reglerna angående realisationsvinst, SvSkT 1954, s. 40 not. 1.

[3] SOU 1942: 35, s. 122 f.

[4] Prop. 213/1928, s. 254 och 355 f.

ning avvisade utskottet[5] med samma motivering som Brock tidigare framfört.

Mot en sådan beskattning anförde finansdepartementets skatteberedning, att utskottets förslag utan tvivel utgjorde ett avsteg från skattelagstiftningens principer på denna punkt, Då avdrag ej skulle få ske vid beräkningen av inkomst av skogsbruk för det belopp, varmed den växande skogen ingått i arvet, innebar detta en beskattning av samma skog två gånger. Enligt utskottet gällde det mera en formell än en reell skillnad mot vad eljest tillämpades, enär i vanliga fall en ärvd förmögenhet utgjordes av hopsparade inkomster, som successivt beskattats genom inkomstskatt, medan här i stället inkomstbeskattningen följde efteråt. Vad som närmast syntes kunna anföras däremot var väl, att arvsskatten var en skatt ej på arvlåtaren utan på arvtagaren, vilket bl. a. kommit till synes på de för olika släktskapsgrader fastställda olika skatteskalorna, samt att, medan eljest arvlåtaren beskattades en gång och arvtagaren en gång, arvlåtaren här skulle bliva fri från skatt men arvtagaren betala skatt två gånger. Det syntes kunna befaras, att i synnerhet vid fideikomiss den ifrågasatta skattetypen skulle komma att verka särskilt hårt. Medan väl i allmänhet samma belopp beskattades dels såsom inkomst hos arvlåtaren, dels såsom arv hos arvtagaren, var detta enligt då gällande bestämmelser ej fallet med sådan inkomst av skog, varom fråga var. Skogens tillväxt beskattades ej såsom inkomst hos arvlåtaren, men beskattades genom arvsskatt hos arvtagaren. Någon inkomstskatt för samma skog betalades ej av arvtagaren, som fick avdraga den arvsbeskattade skogens värde såsom ingångsvärde. Beträffande inkomst av skogsbruk var således principen om beskattning en enda gång strikt genomförd, och utskottets förslag medförde en genomgående skärpning i förhållande till det dåvarande, en skärpning, som uppenbarligen skulle bliva desto starkare på grund av progressivi-

[5] Första särskilda utskottet 1/1927, s. 60.

teten. Det kunde jämväl erinras därom, att i fråga om realisationsvinstbeskattning arv avskar beskattning, i det att icke vare sig arvlåtare eller arvtagare betalade inkomstskatt för värdestegring som uppkommit, men arvtagaren erlade arvsskatt för tillgångens värde.[6]

Här sist refererade uppfattning ligger till grund för utformningen av stadgandena i 1928 års KL.

Med hänsyn härtill och då KL alltsedan år 1928 innehållit särskilda regler för beräkning av ingångsvärde vid andra förvärv än köp och därmed jämförligt fång, har utrymme saknats för ett godkännande i praxis av de synpunkter, som Brock och därefter 1927 års kommunalskatteutskott anlade på inkomstbeskattningen vid t. ex. arv. Från rättspraxis må följande antecknas. Vid förvärv genom arv har avvikelse ej skett från regeln i punkt 4 av anvisningarna till 22 § KL, och genomgående har arvtagarens ingångsvärde bestämts efter taxeringsvärdet vid dödsfallet (se t. ex. *RÅ 1941 not. 888, 1947 not. 453, 1949 not. 128* och *1950 not. 144—5*). Vad vidare angår oskift dödsbos försäljning av skogbärande fastighet, som tillhört den avlidne, har samma regel följts (se t. ex. *RÅ 1936 ref. 18, 1939 not. 223* och *1941 not. 379*).

Sandström har i en undersökning av inkomstbeskattningen av oskift dödsbo samt delägare däri uttalat den meningen rörande tidpunkten för beräkning av skogs ingångsvärde, att under dödsåret den avlidnes fång borde vara avgörande för tidsbestämningen samt att under tiden efter dödsårets utgång tidpunkten för successors fång däremot borde vara avgörande.[7] För denna uppfattning finner Sandström stöd i 53 § 3 mom. KL och 6 § 3 mom. Si.[8] I detta sammanhang saknas anledning

---

[6] Prop. 213/1928, s. 355 f.

[7] Sandström, SvSkT 1954, s. 40.

[8] Sandström, SvSkT 1954, s. 13 ff. Den av Sandström åberopade regeln tillkom i syfte att undvika två skattesubjekt för dödsåret och därav följande taxeringstekniska komplikationer. Däremot synes icke ha avsetts att dödsfallet skulle inverka på frågan vad som är inkomst. Ordalydelsen är i

att taga upp spörsmålet om dessa författningsrums tolkning till närmare behandling. Anmärkas må endast att den ovan skildrade principiella grunden för skogsbeskattningens anordnande vid dödsfall icke giver stöd för Sandströms mening, att olika regler skola gälla vid försäljning under respektive efter dödsåret. Kommunalskatteberedningen förordade att i anvisningarna till 22 § KL skulle intagas: »För dödsbo bestämmes ingångsvärdet med hänsyn till förhållandena vid dödsfallet.[9]» Denna regel, som icke kom att införas, överensstämde enligt beredningen med då gällande rätt[1], vilken i förevarande hänseende icke hittills ändrats.

Beträffande förvärv genom testamente ha anvisningarna till 22 § även följts *(RÅ 1934 not. 113)*, vilket ock skett i fråga om bodelning i anledning av makes död såvida efterlevande maken icke själv förvärvat fastigheten *(RÅ 1939 ref. 56)*. Något mål rörande ingångsvärdet för make, som genom bodelning av annan anledning än andra makens död, tillagts skogbärande fastighet, synes icke ha dragits under RR:s prövning. Däremot framgår av bl. a. *RÅ 1946 not. 1074* att bodelning som sist nämnts icke — utan stöd av särskilt lagstadgande — har ansetts kunna frånkännas betydelse vid skogsbeskattningen.

Vid gåva av mark med växande skog har givaren icke beskattats för skogens tillväxt under innehavet. Någon avräkning har sålunda ej ansetts skola äga rum. Rättspraxis är i detta hänseende fullt klar (se t. ex. *RÅ 1936 ref. 11, 1938 not. 305 och 627* samt *1939 not. 199*).

I det föregående ha omnämnts övriga nu gällande specialregler, vilka leda till en kontinuitet i skogsbeskattningen. Dessa regler avseende förvärv genom gåva av make eller skyldeman samt bodelning av annan anledning än makes död tillkommo

---

författningsrummen alltså synnerligen vilseledande. Jfr Bratt, SvSkT 1955, s. 303.

[9] SOU 1942: 35, s. 9 jfr 6.

[1] SOU 1942: 35, s. 122.

år 1951 för att omöjliggöra skattespekulationer och ansågos logiskt böra följa av ändringar i reglerna för realisationsvinstbeskattningen.[2] Förslaget till den vidtagna ändringen framfördes under departementsbehandlingen av 1944 års allmänna skattekommittés betänkande angående realisationsvinstbeskattningen. Motiveringen för ändringen av ingångsvärdets bestämmande vid benefika fång var att det syntes föga rationellt att det för ägaren gällande ingångsvärdet för skog skulle ändras allenast på den grund att ägaren skänkte fastigheten till sin hustru eller sina barn.[3] — Tankegången fullföljdes icke i avseende å arv, vilket medfört en ny ojämnhet. — 1951 års lagstiftning utgick tydligtvis från att beskattning ej skall ske av givaren, då denne skänker bort mark med växande skog.

Vad angår den särskilda regeln i KL vid fusion enligt 174 § 1 mom. ABL saknar den betydelse för den föreliggande principiella frågan, enär dotterbolaget och moderbolaget betraktas såsom samma skattesubjekt.

Gällande system för beskattning vid avyttring av skog i samband med marken — därvid bortses från fusionsfallet — kan lämpligen sammanfattas i en tablå.

Kontinuitet avses enligt KL skola föreligga i skogsbeskattningen vid avyttring av skogbärande fastighet om säljaren förvärvat fastigheten genom:

a) köp, byte eller därmed jämförligt fång,
b) gåva av make eller skyldeman, om givaren förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång,
c) bodelning av annan anledning än makes död, om makarna eller någon av dem förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, samt
d) bodelning i anledning av makes död, om den efterlevande maken själv förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

[2] Prop. 170/1951, s. 45 f.
[3] Prop. 170/1951, s. 46.

Kontinuitet stadgas *icke* i skogsbeskattningen vid avyttring av skogbärande fastighet om säljaren förvärvat fastighet genom:

a) arv,
b) testamente,
c) gåva av annan än make eller skyldeman,
d) gåva av make eller skyldeman, om givaren *icke* förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång,
e) bodelning i anledning av makes död, om den efterlevande maken *icke* själv förvärvat fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, samt
f) bodelning av annan anledning än makes död, om fastigheten *icke* av makarna eller av någon av dem förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Systemet är sålunda mycket splittrat och anknytningen till förvärv genom köp, byte eller därmed jämförligt fång är vid gåva av make eller skyldeman samt vid bodelning icke principiellt motiverad.[4] Reglerna för beskattning av skogsbruk vid övergång av äganderätt till fastighet kunna sålunda icke sägas förverkliga principen att all skogsavkastning utgör skattepliktig inkomst. Då lagstiftaren öppet godkänt ett system med så många ojämnheter, kan rättspraxis icke anses ha till uppgift att skapa kontinuitet i beskattningen, och de åtgärder, som skattskyldiga kunna vidtaga för att utnyttja systemets brister för vinnande av skattelättnad, torde därför icke kunna »omtolkas».

I litteraturen har RR:s tolkning av KL:s bestämmelser om inkomst av skogsbruk uppmärksammats. Även om de författare som upptagit detta spörsmål främst behandlat överlåtelse av avverkningsrätter, ha dock uttalanden gjorts rörande överlåtelse av skogbärande fastighet. Hedborg har för sin del funnit, att RR i de fall, där transaktionen huvudsakligen haft

[4] Se härom ovan och Sandström, SvSkT 1954, s. 40 not. 1.

egenskap av gåva, ansett skattepliktig inkomst för överlåtaren icke ha uppkommit. Denne författare har därvid erinrat om *RÅ 1936 ref. 11* och *1938 not. 305*. I anslutning därtill uttalar han, att i ett betydande antal andra fall — där av omständigheterna framgått att gåvan haft karaktär av *skentransaktion* med huvudsakligt syfte att undgå beskattning — har RR på grund av nämnda förhållande beskattat överlåtaren.[5] Med hänvisningen till »andra fall» har Hedborg synbarligen åsyftat mål rörande överlåtelse av avverkningsrätt. — Därutöver har Hedborg anlagt vissa principiella synpunkter på hela spörsmålet när gåva föranleder inkomstbeskattning hos givaren, vilka synpunkter i detta sammanhang kunna lämnas åsido. — Tillkomsten av gällande regler om skogsbeskattningen vid överlåtelse av fastighet utvisar klart, att beskattning av arvlåtaren eller givaren ej skall ske då fråga är om överlåtelse av skogbärande fastighet, varför Hedborgs betoning av att transaktionen i de nyssnämnda rättsfallen huvudsakligen haft egenskap av gåva samt att ett motsatsförhållande råder mellan dessa och övriga antydda fall, vid bedömandet av nu föreliggande spörsmål framstår såsom irrelevant. I de av Hedborg anförda rättsfallen, *RÅ 1936 ref. 11* och *1938 not. 305*, taga RR:s uttalanden om att överlåtelserna huvudsakligen haft egenskap av gåva sikte på att en blandad rättshandling förelegat, vilken — antagligen med hänsyn till 1914 års AGF — ansetts i beskattningsavseende böra bedömas såsom gåva. Uttrycket »huvudsakligen haft karaktär av gåva» i RR:s utslag i 1936 års referatmål synes alltså icke avse frågan huruvida en skenrättshandling ansetts föreligga eller icke[6] och ej heller

[5] Hedborg, SvSkT 1949, s. 267. I ett senare uttalande anmärker Hedborg att det i viss mån är vanskligt att bilda sig en alldeles säker uppfattning om innebörden av bl. a. *RÅ 1936 ref. 11*, Hedborg, SvSkT 1951, s. 22.

[6] En med Hedborgs överensstämmande uppfattning har framförts i Handledning, s. A: 19. — I *RÅ 1938 not. 305* ansåg KR att gåvan avsett ett verkligt avtal och icke tillkommit för skens skull men att fråga var om blandat köp och gåva. RR fann överlåtelsen huvudsakligen ha haft karaktär av gåva.

innebära ett ställningstagande till ett speciellt skatterättsligt skentransaktionsbegrepp.

Jarnerup—Rietz—Ager ha i förevarande hänseende gjort åtskillnad mellan gåva av fastighet och gåva av avverkningsrätt.[7]

Bratt synes dela den här företrädda meningen; dock att Bratt anser att det möjligen hade varit försvarligt att utkräva skatt på grund av själva gåvan i rättsfallet *RÅ 1936 ref. 11*.[8]

Konstateras kan sålunda, att rättspraxis i fråga om skogsbeskattningen vid överlåtelse av fastighet icke har sin förklaring i några principiella överväganden om beskattning av avkastning eller i ett speciellt för detta område utbildat skentransaktionsbegrepp utan i en strikt tolkning av gällande lag. Såsom ofta vid inkomstbeskattning äro generaliseringar av eljest bärkraftiga synpunkter på inkomstbegreppet ägnade att försvåra förståelsen av det enskilda institutet och dess tillämpning i praxis.

Slutligen skola i korthet återgivas synpunkter och förslag, vilka framkommit i ett av kommunalskatteberedningen framlagt betänkande rörande inkomstbeskattningen av skogsbruk. Beredningens majoritet fann för sin del, att det icke var någon genomgående grundsats i vårt skattesystem att all avkastning av en förvärvskälla skulle tagas till beskattning, varför skogsbeskattningens anordnande icke kunde sägas vara principiellt felaktigt. Såsom exempel därpå anfördes beskattningen av jordbruk och realisationsvinst.[9]

---

[7] Jarnerup m. fl., s. 54 och 37 f.

[8] Bratt, SvSkT 1950, s. 20.

[9] SOU 1942: 35, s. 105. I anslutning därtill anförde beredningen:

»En allmän princip är däremot, att avkastningen av en förvärvskälla skall beskattas först då den föreligger i den bemärkelsen att den kan sägas vara fallen och att blott den skall beskattas, för vilken avkastningen fallit. Ingen bör alltså beskattas för annan inkomst eller avkastning än den han faktiskt åtnjutit. Att kravet på tillämpningen av denna princip framträder med samma styrka, vare sig fråga är om onerösa eller benefika fång, ligger

Vidare framhöll beredningen, att en bestämd gräns måste upprätthållas mellan kapitalförvärv och inkomstförvärv. En beskattning genom slutavräkning med arvlåtaren skulle innebära en inkomstbeskattning av ett dödsbodelägarnas kapitalförvärv. Beskattningen skulle även framstå såsom stridande mot den i vårt skattesystem vedertagna grundsatsen att arvsskatt och inkomstskatt utesluta varandra.

Beredningens minoritet intog en motsatt ståndpunkt och genmälde bl. a. att det förhållandet att avkastning av förvärvskälla i vissa fall icke omfattades av inkomstbeskattningen, icke torde vara grundat på principiella skäl utan bero på att det mött alltför stora tekniska svårigheter att ordna inkomstberäkningen på ett mera tillfredsställande sätt.[1]

---

i sakens natur. En avvikelse från den antydda principen, som genom positiva bestämmelser kommit till uttryck i gällande lagstiftning, föreligger visserligen vid överlåtelse av aktier beträffande upplupen men då ännu icke till betalning förfallen utdelning däråa. Det är emellertid då fråga om en av praktiska skäl tillkommen undantagsbestämmelse (se 38 § 3 mom. KL). Inkomstbeskattningen av skogsbruk vid överlåtelse av benefik natur, sådan den nu är anordnad, kan med hänsyn till det anförda näppeligen sägas vara i förevarande hänseende behäftad med brister av principiell art.»

[1] SOU 1942: 35, s. 137 f. Minoriteten uttalade därutinnan:

»Undersöker man i fråga om annan egendom, som ger avkastning, huru i allmänhet förfares då egendomen övergår från en ägare till en annan, finner man, att skattskyldigheten för avkastningen fördelas mellan ägarna efter endera av två olika metoder. Antingen fördelas avkastningen mellan ägarna i förhållande till vad som *fallit* under en vars ägotid, eller också sker fördelningen efter det förhållande, vari avkastningen *belöper* å deras ägotider. Den förra metoden tillämpas exempelvis beträffande växande gröda å fastighet. Utdelningen å aktier blir också enligt stadgande i 38 § 3 mom. KL tagen till beskattning hos den som är berättigad lyfta utdelningen vid den tidpunkt, då utdelningen blir tillgänglig för lyftning. Med denna metod anses avkastningen i sin helhet såsom intäkt för den ägare, under vars ägotid den faller, oavsett å vems ägotid den belöper. Om exempelvis en jordbruksfastighet säljes med tillträde den 14 mars under beskattningsåret, anses sålunda icke värdet av den växande grödan såsom intäkt för säljaren, oaktat detta värde kommer honom till godo genom att köpeskillingen innefattar gottgörelse härför, utan köparen, som bärgar skörden, blir beskattad för skör-

Jämväl beträffande majoritetens uppfattning av en slutavräkning med arvlåtaren såsom en inkomstbeskattning av kapitalförvärv hävdade minoriteten en motsatt ståndpunkt.

Upplåtelse av avverkningsrätt till skog

Det år 1910 införda systemet för inkomstbeskattning av skogsbruk bygger i väsentliga och nu förevarande hänseenden på den uppfattningen, att beskattningen skall inträda först vid tillväxtens realisation.[2] De särskilda anvisningarna till ledning vid taxeringen, vilka voro fogade till 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetskatt stadgade:

III. Till inkomst av skogsbruk hänföres den inkomst, som någon förvärvar dels genom tillgodogörande för egen räkning av skogseffek-

---

dens värde utan avräknande av den del, som säljaren producerat. Den andra metoden tillämpas bl. a. vid överlåtelse av obligationer, i det att den förre ägaren blir beskattad för den ränta, som belöper å tiden till överlåtelsen, och den nye ägaren för den ränta, som belöper å tiden därefter. Vid överlåtelse av rörelse är förhållandet detsamma.

Vad nu sagts om dessa metoder gäller vare sig fråga är om egendomens övergång till ny ägare genom köp eller därmed jämförligt fång, eller genom arv, gåva, testamente eller därmed jämförligt fång, dock med undantag för skogsbruk. Skog är förutom aktier den enda egendom beträffande vilken särskilda bestämmelser givits i förevarande avseende. — — — Vid arv, gåva, testamente eller därmed jämförligt fång innebära bestämmelserna däremot, att den förra metoden skall gälla för arvlåtaren [givaren, testator etc.], varigenom han undgår att erlägga skatt för den avkastning [tillväxt], som belöper å hans ägotid men icke fallit under samma tid och den senare metoden för arvingen [gåvotagaren, testamentstagaren etc.], varigenom även han undgår beskattning för sagda avkastning. Att ett sådant förhållande kan ha sin rot i de principer, som ligga till grund för vår inkomstbeskattning, lärer icke kunna vidhållas. Med samma fog borde, då obligationer gå i arv, ingen ha att erlägga skatt för den ränta, som belöper på tiden till arvlåtarens dödsdag. Ej heller borde, när utarrenderad fastighet ärves, någon vara skattskyldig för de arrendeavgifter, som belöpa å tiden till dödsdagen men ej förfallit till betalning, osv.»

[2] Se departementschefens uttalande prop. 88/1910, s. 88 f. och Brock, ET 1917, s. 173 ff.

ter från fastighet, som av honom äges, arrenderas eller innehaves med sådan rätt, att han enligt VI här nedan anses såsom likställd med ägare, eller genom försäljning av sådana skogseffekter (inkomst av skogsavverkning) dels genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog, dels ock genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av fastigheten, där icke vinst å avyttring av fastigheten i dess helhet skall beskattas enligt bestämmelserna i 7 § 3:o b) eller c).[3]

I en redogörelse för dessa anvisningars innehåll framhåller Davidson bl. a., att till bruttoinkomst av skogsbruk är att räkna »afgift för upplåtelse af skogsafverkningsrätt» samt avslutar redogörelsen med följande konstaterande: »Så länge växande skog ej avyttras och ej afverkas, anses ingen inkomst av skogen uppstå, huru länge detta förhållande än varar».[4]

Första ledet i de citerade anvisningarna har av Davidson jämförts med motsvarande formulering i anvisningarna rörande inkomst av jordbruk med dess binäringar. Denna löd »genom direkt tillgodogörande för den skattskyldiges och hans familjs räkning af egendomens afkastning, härunder inbegripet hvad som åtgår för sådan tjänstepersonal, som uteslutande eller hufvudsakligen användes till personlig uppassning». Olikheten i formulering gav enligt Davidson anledning antaga, att innebörden av de olika bestämmelserna ej är fullt densamma.[5] Stöd för denna uppfattning fann Davidson vidare däri att i anvisningarna stadgades förbud mot värdeminskningsavdrag

---

[3] Anvisningarna rörande inkomster av arbete 7 § 3:o b) och c) lödo:

Härunder upptagas:

b) inkomst av tillfälligt uppdrag, som ej är att hänföra till tjänsteuppdrag eller yrkesmässig verksamhet, såsom:

uppdrag att ombesörja försäljning av annans egendom, att verkställa utredning av dödsbo eller att förrätta bouppteckning eller arvskifte, samt alla andra inkomstbringande uppdrag av mindre stadigvarande natur;

c) sådana skattepliktiga intäkter, som ej böra hänföras under annan rubrik, såsom realisationsvinster, lotterivinster, inkomst av patent- och därmed jämförliga rättigheter o. d.

[4] Davidson, ET 1914, s. 30.

[5] Davidson, ET 1911, s. 125.

i fråga om skog, som »tillgodogjorts för husbehof», vilket sistnämnda uttryck använts i samma bemärkelse som uttrycket »tillgodogörande för egen räkning». I anslutning därtill anför Davidson:

»Ty 'husbehof' omfattar ej blott det, som använts till den skattskyldiges och hans familjs personliga behof, utan ock det, som användts till egendomens behov. Till skogseffekter, som tillgodogjorts för egen räkning, böra sålunda räknas: 1) skogseffekter, som förbrukats af den skattskyldige och hans familj för personligt behof, såsom ved o. d., 2) skogseffekter, som användts till ved åt arbetspersonalen eller till underhåll af byggnader och inventarier samt 3) skogseffekter, som använts till nybyggnader.»[6]

Till inkomst av rörelse eller yrke hänfördes enligt samma anvisningar, 7 § a), skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse och handel med rätt till sådan avverkning. I samband med kommunalskatteprovisoriet omformulerades anvisningarna dock utan att innebörden avsågs att ändras.[7]

Nu gällande avfattning av bestämmelsen i 21 § KL om vad som är att hänföra till intäkt av skogsbruk, vilken avfattning något skiljer sig från föregångarna, har icke tillkommit för att ändra inkomstbegreppet beträffande upplåtelse av avverkningsrätt. Ej heller har angivits att inkomstbegreppet i princip skulle utformas annorlunda än tidigare i fråga om markägarens tillgodogörande av virke för egen räkning.[8] På grund

---

[6] Davidson, ET 1911, s. 125. Davidson anmärker vidare, att några kommentatorer, Palmgren och Carleson samt v. Wolcker, uppfattat »husbehof» såsom än mer begränsat.

[7] KF den 19 november 1920 (nr 758). Ändring jämväl genom KF den 11 februari och den 18 november 1921 (nr:s 37 och 673), vilken emellertid endast avsåg virkesförädling, prop. 31/1921, s. 15.

[8] Tveksamhet om den lämpligaste skatteformen beträffande husbehovsvirke rådde emellertid tidvis. — I KL har icke upptagits något allmänt stadgande av den innebörd, som inkomstskattesakkunniga föreslogo i 6 § andra stycket förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt, SOU

härav finnes vid den fortsatta undersökningen anledning att beakta rättspraxis alltsedan ikraftträdandet av 1910 års lagstiftning.

Såsom tidigare antytts ansågo 1918 års inkomstskattesakkunniga, att all vinst å skogsbruk borde göras till föremål för beskattning[9], under det att 1921 års kommunalskattekommitté föreslog en annan ordning beträffande försäljning av skog i samband med marken. Enighet förelåg däremot liksom i den tidigare diskussionen i avseende å skogens tillgodogörande under innehavet.[1] Det är därför icke ägnat att förvåna att förarbetena till gällande bestämmelser innehålla så få uttalanden om de olika sätt, på vilka markägare kunna tillgodogöra sig skogen under innehavet. Ovan har citerats kommunalskattekommitténs principiella uppfattning[2], vilken innebar att inkomst är för handen då skogen skiljes från fastigheten an-

---

1923: 69, s. 10 och 105. KL innehåller endast speciella bestämmelser om uttag.

[9] SOU 1923: 69, s. 115. De sakkunnigas förslag till anvisningar löd i förevarande hänseende, s. 30 f.:

»b) intäkter av *skogsbruk*, nämligen:

intäkt genom avyttring av skogsprodukter, därunder inbegripna produkter av sådan förädlingsverksamhet, som är att hänföra till skogsbruk, eller genom upplåtelse av avverkningsrätt till skog eller genom avyttring av växande skog i samband med avyttring av fastigheten, där icke vinst å avyttring av fastigheten i sin helhet skall beskattas såsom inkomst genom tillfälliga vinster;

värdet enligt ortens försäljningspris av skogsprodukter, som den skattskyldige tillgodogjort sig för ny-, om- eller tillbyggnad av byggnader eller för sitt hushåll eller eljest för sin och sin familjs och sina personliga tjänares räkning (såsom vedbrand m. m.) eller för arbetspersonalens behov eller i rörelse eller yrke, som av honom drivits.»

[1] 1921 års kommunalskattekommittés författningsförslag beträffande intäkt av skogsbruk under innehavet överensstämde innehållsmässigt med 1918 års inkomstskattesakkunnigas, SOU 1924: 53, s. 14 och 66.

Beskattning av s. k. husbehovsvirke var dock fram till 1928 års lagstiftning föremål för olika uppfattningar i avseende å vilken skatteform som var mest ändamålsenlig, se t. ex. prop. 102/1927, s. 176.

[2] Ovan s. 439 f.

tingen faktiskt, därigenom att ägaren avverkar och tillgodogör sig densamma, eller rättsligt, därigenom att ägaren upplåter densamma till avverkning åt annan.[3] Detta principuttalande återspeglades emellertid icke i kommitténs författningsförslag, vilket i avseende å markägarens tillgodogörande under innehavet icke skilde sig från föregångarna. I kommunalskattepropositionerna till 1927 och 1928 års riksdagar eller vid riksdagsbehandlingen förekom intet uttalande i denna fråga. Anledning till ett ställningstagande förefanns dock, vilket framgår av bl. a. några av RR:s avgöranden från år 1926, återgivna nedan.

En undersökning av rättspraxis inom denna del av skogsbeskattningen torde böra föregås av några civilrättsliga anteckningar rörande avverkningsrättens innebörd. De olika uppfattningar, som härutinnan kommit till uttryck, sammanhänga med att det väsentliga i avverkningsrätten är produkten, virket, och icke nyttjanderätten till själva marken.[4] Almén gör skillnad mellan avverkningskontrakt med hänsyn till tiden för upplåtelsen och hänför till köp av lös egendom ett avtal, varigenom en jordägare säljer växande skog att avverkas under loppet av en kortare tidsrymd (t. ex. ett år) som redan vid avtalets ingående eller kort tid därefter börjar löpa.[5] Lejman vill däremot för sin del beteckna rätt till skogsavverkning såsom en nyttjanderätt.[6] Redan år 1914 uppmärksammade Davidson, att den inkomstskatterättsliga effekten av bl. a. förbehållen avverkningsrätt vid fastighetsförsäljning var beroende av vilken civilrättslig karaktär upplåtelse av avverkningsrätt skall anses äga.[7] Även detta förhållande hade utgjort skäl nog för lagstiftaren att i samband med 1928 års skattelagstiftning närmare granska spörsmålet. Den av Davidson

[3] Denna mening uttalades även tidigare, se t. ex. prop. 88/1910, s. 82.
[4] Jfr Almén, s. 17, och Lejman, Nyttjanderätt, s. 87.
[5] Almén, s. 17.
[6] Lejman, Nyttjanderätt, bl. a. s. 138.
[7] Davidson, ET 1914, s. 32 f.

anmärkta, här omnämnda komplikationen bortföll genom att i KL upptogs en bestämmelse av innebörd att intäkt genom utnyttjande av avverkningsrätt, som någon förbehållit sig vid fastighetsförsäljning, skall hänföras till intäkt av skogsbruk.[8] Motivet till denna bestämmelse var emellertid av rent praktisk natur och hade intet med det civilrättsliga problemet att skaffa.[9] För den fortsatta undersökningen, som nästan enbart tager sikte på fastighetsägarens beskattningsproblem vid benefika upplåtelser[1], saknar emellertid oklarheten i civilrättsligt hänseende i huvudsak betydelse. — Under senare år har spörsmålet om avverkningsrättens innebörd aktualiserats i samband med frågan om nedskrivning av sådan rätt vid beräkning av rörelseinkomst. Rätt att avverka skog å annans mark har därvid jämställts med leveranskontrakt, men motiveringen därför synes icke kunna läggas till grund för påstående att för inkomstbeskattningens del ställning tagits till den civilrättsliga rubriceringen.[2]

Det problem, som i rättspraxis kommit att skjutas i förgrunden, är det skatterättsliga bedömandet av benefik upplåtelse av avverkningsrätt. Före 1928 års lagstiftning har endast ett fåtal mål rörande dylika upplåtelser dragits under RR:s prövning. Intresset har i diskussionen om benefika upplåtelser främst knutits till upplåtarens, fastighetsägarens beskattning, men för att i möjligaste mån söka klarlägga de tankegångar, som uppburit och uppbära rättspraxis, synes erforderligt att belysa även mottagarens beskattning.

Såsom ovan redan anmärkts beskattades enligt 1910 års lagstiftning skogsavverkning å annans mark på grund av särskild upplåtelse och handel med rätt till sådan avverkning såsom in-

---

[8] Jfr *RÅ 1930 not. 1018.*

[9] Prop. 102/1927, s. 357 f. och 360.

[1] En benefik upplåtelse av avverkningsrätt är civilrättsligt giltig, se beträffande nyttjanderätter Lejman, Nyttjanderätt, s. 54 ff.

[2] Bev. 30/1952 och där anfört utslag meddelat av RR den 6 mars 1952 i mål angående förhandsbesked.

komst av rörelse. Icke yrkesmässig avyttring av dylik rätt hänfördes dock icke till rörelse.[3] Det äldsta målet avseende gåvomottagarens beskattning synes vara *RÅ 1913 not. 333*. En fader skänkte sin dotter viss skog, som senare försåldes. Köpeskillingen hänfördes enligt KR:s utslag till inkomst av skogsbruk[4] för dotterns man vid taxering år 1912, och RR gjorde på mannens besvär ingen ändring i överklagade utslaget med motivering att i målet icke utretts, att och i vad mån genom den verkställda avverkningen skogens värde nedgått under dess för honom gällande ingångsvärde.[5] Detta rättsfall synes icke prejudicerande, och i målet *RÅ 1930 not. 669* blev utgången motsatt och står i överensstämmelse med nedan anmärkta, tidigare och senare meddelade utslag i mål beträffande försäljning av arvfallen rätt till avverkning. RR yttrade i utslaget bl. a. att det belopp, »klaganden (gåvomottagaren) bekommit genom försäljning av vissa utstämplade, å ifrågavarande fastighet växande träd, vilka klaganden jämte andra personer bekommit såsom gåva, icke kunde anses utgöra för klaganden beskattningsbar inkomst».

Avyttring av en dödsbo tillhörig avverkningsrätt, som den avlidne erhållit i gåva förelåg i *RÅ 1928 not. 3*. Omständigheterna i målet voro i korthet följande.

RÅ 1928 not. 3. Genom en den 10 december 1904 upprättad handling skänkte en hemmansägare och hans hustru till sina fem barn rätt att å hemmanet under 20 år använda, avverka och försälja alla träd, som kommo att uppnå en viss dimension. År 1919 försåldes skog, och av köpeskillingen tillkom visst belopp dödsboet efter ett av barnen. Dödsboet ansåg för sin del, att fråga var om icke yrkesmässig avyttring av tillgång förvärvad annorledes än genom köp och byte. PN taxerade dödsboet för inkomst av skogsbruk, under det

[3] Se härom Davidson, ET 1914, s. 31 not. 2.

[4] Denna fråga tangerades även i *RÅ 1924 not. 338*, dock att frågeställningen på grund av utredningen i RR ändrades. Vid försäljningen av avverkningsrätten var den skattskyldige jämväl ägare till marken. Ang. detta rättsfall se SvSkT 1934, s. 143, och SvSkT 1944, s. 32 f.

[5] *RÅ 1913 not. 333* är mycket kortfattad.

att KR fann inkomsten enligt punkt 3 av anvisningarna till 1910 års KF om inkomst- och förmögenhetsskatt utgöra rörelseinkomst. RR undanröjde beskattningsåtgärden med hänsyn till upplysta förhållanden och då dödsboet icke ansågs ha idkat rörelse.

Att köpeskilling vid försäljning av ärvd avverkningsrätt till skog å fastighet, som tillhört arvlåtaren, icke ansetts såsom skattepliktig intäkt av skogsbruk framgår även av *RÅ 1945 ref. 11*.[6] I sammanhanget må erinras om att Lundevall beträffande barns förvärv av avverkningsrätt genom arv uttalat, att barnen icke äro skattskyldiga för värdet av avverkningsrätten, ändå att denna åtminstone delvis avsett skog, som vuxit till under givarens (arvlåtarens) livstid och sålunda inneburit tillgodogörande av avkastning från fastigheten.[7] — Under förarbetena till KL upplyste länsstyrelsen i Jönköpings län, att vid skifte av ärvd fastighet sterbhusdelägare vid försäljningen av boets fastighet kunde undantaga vissa skogstillgångar och låta dessa ingå i skiftet med visst värde. Vid sterbhusdelägares försäljning av del av den undantagna skogen hävdades från dessas sida, att skattepliktig inkomst ej förelåg. Länsstyrelsen hade emellertid som praxis att beskatta sterbhuset för värdet av den vid fastighetsförsäljningen förbehållna skogen.[1]

Innan undersökning göres av rättspraxis i fråga om gåva av avverkningsrätt, skall praxis beträffande genom testamente erhållna avverkningsrätter sammanfattas. Eftersom gåva av avverkningsrätt i regel föranlett inkomstbeskattning av givaren under motivering att skenrättshandling presumerats före-

---

[6] Av senare avgöranden kan nämnas *RR:s utslag den 23 september 1955 på besvär av Jonas Johansson.*

[7] Lundevall, s. 147. Detta motsäges icke av utgången i *RÅ 1955 not. 18.* — Detta rättsfall är såtillvida av intresse, att vid sedermera skedd försäljning av en av dödsbo förbehållen avverkningsrätt vid skifte av fastigheten (partiellt skifte) dödsboet ansetts ha haft inkomst av skogsbruk. Av utgången i målet kan ingen klar slutsats dragas, då fullständig utredning saknades om dödsboet eller arvingarna försålde avverkningsrätten.

[1] Prop. 102/1927, s. 358.

ligga och icke på grund av att givaren genom gåvan ansetts ha gjort ett uttag av skattepliktig natur, borde — då skenrättshandling icke ens kan presumeras föreligga — beskattning av givaren ej ske. Därest skenrättshandling jämväl på beskattningens område anses ha samma innebörd som inom civilrätten, borde giltigt testamente rörande avverkningsrätt icke föranleda beskattning av testator. Ett annat skäl för att beskattning ej skall ske av testator skulle vara det förhållandet, att någon avräkning ej skall företagas vid skogens övergång på grund av dödsfall. Ovan har visats att sådan avräkning ej skall ske, då äganderätt till skog jämte marken övergår genom arv eller testamente. Ett rättsfall skall här återgivas.

RÅ 1935 not. 342. En hemmansägare avled år 1928 och efterlämnade änka och sex barn, av vilka fyra enligt ett samma år upprättat testamente erhöllo avverkningsrätt till skog å en jordbruksfastighet. År 1929 försålde barnen avverkningsrätten. I testamentet hade vidare förordnats, att äganderätten till jordbruksfastigheten skulle tillfalla de övriga två barnen med den inskränkning avverkningsrätten innebar.

TN och PN taxerade dödsboet år 1930 för köpeskillingen såsom intäkt av skogsbruk. KR undanröjde taxeringen, och RR gjorde på besvär av landskamreraren ingen ändring i KR:s utslag.[2]

Uppenbart är att det testamentariska förordnandet av skattedomstolarna ansågs giltigt och vidare att såväl KR som RR icke uppfattat fullgörandet av det testamentariska förordnandet såsom jämställt med ett fastighetsägarens uttag av skattepliktig natur. I andra sammanhang har anmärkts att skifte av dödsbos tillgångar icke i beskattningshänseende anses såsom en sista affärshändelse, varför det slut skattedomstolarna kommo till i förevarande mål synes följdriktigt. Att barnen, arvingarna, icke kunde taxeras för försäljningsinkomsten framgår av vad tidigare anförts rörande icke yrkesmässig försäljning av avverkningsrätt.

---

[2] Jfr *RÅ 1944 not. 319.*

Sammanfattningsvis kan av det ovan sagda dragas den slutsatsen, att upplåtelse av avverkningsrätt till skog ävensom försäljning av sådan rätt icke under alla omständigheter föranleder inkomstbeskattning. Kontinuitet i skogsbeskattningen föreligger alltså icke under alla omständigheter. Inkomstbegreppet i detta hänseende har sålunda lika ojämna konturer som i avseende å övergång av äganderätt till mark med växande skog. Vid den fortsatta genomgången av rättspraxis bör hållas i minnet anmärkta förhållande, att värdet av skogstillväxt icke alltid beskattas vid dess realiserande.

Gåva av avverkningsrätt kan avse sådan rätt till skog å antingen givarens fastighet eller fastighet ej tillhörande givavaren. Föreligger sist angivna förhållande kan fråga vara om avverkningsrätt, ingående i givarens rörelse, eller om sådan rätt, som givaren förbehållit sig vid tidigare skedd avyttring av fastighet eller själv erhållit genom annat än oneröst fång. I det följande bortses från det fall att givaren driver rörelse i form av skogsavverkning å annans mark, eftersom ett bortskänkande av avverkningsrätt skall bedömas efter reglerna för rörelsebeskattningen. Den situationen att givaren själv förvärvat avverkningsrätt genom annat än oneröst fång synes icke ha varit föremål för bedömande i högsta instans.

Analysen av rättspraxis och dess förskjutningar skall börja med de inkomstskatteproblem, som uppstå då en fastighetsägare genom gåva upplåter avverkningsrätt till skog på sin egen fastighet.

En undersökning ger vid handen att före 1930-talet endast ett fåtal mål rörande detta spörsmål dragits under RR:s prövning. Palmgren har icke i sina kommentarer anmärkt något dylikt mål, och denne författare har ej heller tagit upp frågan till diskussion.[3] Davidson[4] och Brock[5], vilka behandlat vissa

[3] Se t. ex. Palmgren 17, s. 89 ff.

[4] Davidson, ET 1911, s. 124 ff., och ET 1914, s. 30 ff.

[5] Brock, ET 1917, s. 171.

skogsbeskattningsproblem, ha ej ägnat spörsmålet uppmärksamhet. Inkomstskatteproblemet beträffande givaren i samband med gåva av avverkningsrätt synes första gången ha ställts på sin spets i *RÅ 1926 not. 192,* i korthet återgivet i »Skattelagarna».[6] En fader hade genom gåvobrev den 14 december 1918 skänkt sina barn vissa utstämplade träd på sin fastighet, vilka träd barnen försålde två dagar senare. Givaren beskattades år 1919 för trädens värde såsom intäkt av skogsbruk. En ledamot av RR ansåg icke att givaren åtnjutit inkomst. Att märka är att detta mål, föredraget i RR av Geijer, återgivits i »Skattelagarna» utan tidsangivelse för gåvan och försäljningen och att utgången i målet står i god överensstämmelse med vad 1921 års kommunalskattekommitté uttalat därom att intäkt av skogsbruk uppkommer vid trädens faktiska eller rättsliga skiljande från marken. RR:s majoritet torde ha uppfattat gåvan som ett givarens uttag och således ansett själva den benefika dispositionen innebära uppkomst av skattepliktig intäkt av skogsbruk.[7] Möllerstedt, som kommenterat rättsfallet, har däremot som sin mening anmärkt, att beskattning skett, »då gåvotagarens försäljning av den såsom gåva mottagna avverkningsrätten skett i sådant samband med gåvans mottagande, att gåvotransaktionen uppenbarligen tillkommit för att undgå beskattning för skogen».[8]

Utgången i ett annat likartat mål avgjort ett halvår senare, *RÅ 1926 not. 439,* tyder på en annan principiell uppfattning. Fadern-givaren beskattades, enär av utredningen ej framgick, huruvida fadern genom i vederbörlig ordning fullbordad gåva till sina barn avhänt sig ifrågavarande skog.[9] Av barnen, gåvomottagarna, funnos de, som icke vore myndiga och för vilka icke förordnats god man för gåvans mottagande. Gåvobrevet

---

[6] Skattelagarna, s. 136.

[7] Samma mening Bratt, SvSkT 1950, s. 19. Se även GRS, s. 47.

[8] Möllerstedt, s. 142.

[9] KR:s utslag, vari RR icke gjorde någon ändring.

var daterat den 10 december 1918, och försäljningen skedde genom ett den 9 januari 1919 daterat kontrakt.

Den tankegång, som uppburit RR:s utslag i *RÅ 1926 not. 439*, har kommit till tydligt uttryck i två något senare meddelade avgöranden.[1] Omständigheterna i målen återgivas här i korthet.

RÅ 1930 not. 1061. Två makar P. skänkte sina barn en avverkningsrätt å sin fastighet. Avverkningsrätten försåldes på auktion år 1925. Av försäljningssumman uppburo givarna 10 000 kr. och gåvomottagarna 27 979 kr. TN, PN och KR ansågo mannen P. skattskyldig för hela försäljningssumman såsom intäkt av skogsbruk. RR:s majoritet fann P. skattskyldig för allenast 10 000 kr., »som i målet blivit styrkt, att P. för ifrågavarande upplåtelse av skogsavverkningsrätt icke bekommit större gottgörelse än 10 000 kr». Två R:råd funno ej skäl att göra ändring i KR:s utslag.

RÅ 1931 not. 634. Den 10 december 1925 skänkte en hemmansägare till sina barn omkring 10 000 utstämplade träd på sitt hemman. Under år 1926 försålde barnen skog från utstämpligen. KR fann, att det på grund av vad i målet förekommit finge antagas, att fadern icke haft någon beskattningsbar inkomst, och undanröjde åsatta taxeringar för köpeskilling av barnens försäljning. RR gjorde däri icke någon ändring.

Fadern-givaren har beskattats i *RÅ 1929 not. 1937* och *1931 not. 1156*, dock att i det år 1931 avgjorda målet två R:råd anförde en skiljaktig mening. I 1931 års mål avseende taxering år 1928 skedde gåvan den 20 november 1927 och försäljningen samma dag. Köpeskillingen uppbars år 1927. Den benefika dispositionen av skogen kan i sistnämnda mål möjligen ha ansetts innebära ett uttag konstituerande en skattepliktig intäkt för fastighetsägaren. Möllerstedt har dock funnit utgången i detta mål utgöra belägg för sin åsikt i fråga om *RÅ 1926 not. 192*.[2]

I ett avgörande år 1934 synes RR åter ha anlagt det be-

---

[1] Handlingarna till *RÅ 1928 not. 1137* ha ej varit tillgängliga.

[2] Möllerstedt, s. 142.

traktelsesätt, som ovan ansetts kunna utläsas av utgången i *RÅ 1926 not. 192.*

RÅ 1934 not. 532. Genom gåvobrev den 2 november 1929 bortskänkte P. och hans hustru till sina barn avverkningsrätt till viss uppmätt och räknad skog å P:s fastighet. Skogen hade av köpare värderats till 42 750 kr. Gåvoskatt erlades. Genom kontrakt den 4 i samma månad försålde barnen avverkningsrätten för 42 750 kr., varav 750 kr. betalades som handpenning, 10 000 kr. skulle erläggas den 1 december 1929, 10 000 kr. den 1 mars 1930 och återstoden den 1 oktober 1930. PN, där P. yrkade att han måtte befrias från taxering för intäkt av skogsbruk, taxerade P. år 1930 för sådan inkomst till belopp av 42 750 kr., motsvarande hela värdet av den genom gåvobrevet bortskänkta skogen. Skattedomstolarna gjorde ingen ändring i PN:s beslut.

Rättspraxis var sålunda länge vacklande, men genom utgången av målet *RÅ 1935 ref. 33* stabiliserades bedömningen i inkomstskattehänseende av gåvor från föräldrar till barn av avverkningsrätt till skog på givarnas fastighet.[3]

RÅ 1935 ref. 33. Genom en den 5 november 1929 dagtecknad handling skänkte P. och hans hustru till sina barn två avverkningsrätter till vissa utstämplade träd på P:s fastighet. Barnen försålde genom kontrakt den 23 november samma år avverkningsrätterna för en köpeskilling av 20 500 kr., därav 1 000 kr. erlades sistnämnda dag, 4 500 kr., skulle erläggas i maj och 15 000 kr. i september 1930. Gåvoskatt hade erlagts för gåvan. TN och PN taxerade P. år 1931 för inkomst av skogsbruk för hela köpeskillingen. Landskamreraren anförde hos KR bl. a., att av P. gjord invändning att barnen försålt träden ej kunde godtagas, enär bortskänkandet av växande träd utan samband med marken ej kunde äga rum. Vad P. bortskänkt var den blivande köpeskillingen för träden. KR ansåg P. ej skattskyldig, enär han genom gåva avhänt sig avverkningsrätterna. Kommunen upplyste i besvär, att barnen först sedan köpeskillingen för avverkningsrätterna fixerats hade deklarerat gåvan. P. var därför i verkligheten ägare till stämplingarna ända till dess att försäljningen ägde rum

[3] I ett något tidigare avgjort mål, *RÅ 1935 not. 190*, var utredningen icke tillfredsställande, varför detsamma här lämnas därhän.

samt att beloppet för vart och ett av barnen kunde fixeras. RR fann med avseende å vad i målet blivit upplyst, att P. måste anses ha varit skattskyldig för inkomst av skogsbruk till belopp, motsvarande köpeskillingen för ifrågavarande avverkningsrätter, men att av berörda inkomst bort år 1931 tagas till beskattning allenast vad av köpeskillingen under år 1930 influtit eller 19 500 kr.

Kommunens invändning att benefik upplåtelse av avverkningsrätt ej skulle vara giltig saknar grund, och i debatten om beskattning vid dylik upplåtelse har giltigheten av sådan upplåtelse i och för sig icke ifrågasatts.[4]

Från anförda ävensom några senare rättsfall sammanfattas i följande tablå uppgifter om den tid, som i de skilda målen — i den mån upplysning kunnat vinnas därom — förflutit mellan gåva och försäljning, därvid förutsatts att förekommande gåvobrev överlämnats samma dag de daterats. I övrigt hänvisas till ovan och nedan lämnade redogörelser.[5]

RÅ 1926 not. 192	2 dagar
1926 not. 439	30 »
1931 not. 1156	samma dag
1934 not. 532	2 dagar
1935 ref. 33	18 »
1935 not. 565	63 »
1940 not. 479	191 »
1947 not. 180	samma år
1949 not. 275	samma månad

Utöver de i tablån sammanställda rättsfallen skola ytterligare blott i korthet refereras *RÅ 1949 not. 1429, 1955 not.*

[4] Jfr Lejman, Nyttjanderätt, s. 54 ff.

[5] I sammanställningen har ej medtagits *RÅ 1951 not. 18* samt *1955 not. 20, 21 och 22* vilka helt följt äldre praxis. *RÅ 1955 not. 20* gällde försäljning från fader till barn av rotstående skog till ett pris av 1 714 kr. Försäljningen skedde den 29 november 1948, och barnen avyttrade skogen den 11 januari påföljande år. Barnen erhöllo i köpeskilling 11 144 kr. Fadern taxerades år 1950 för hela sistnämnda belopp.

373, 1955 28/9 Hägglund och *1955 18/10 Gustafsson*, där fråga även var om gåva av avverkningsrätt från föräldrar till barn.

RÅ 1949 not. 1429 (jfr 1430—1). Genom gåvobrev den 30 december 1929 skänkte hemmansägare J. och hans hustru till fyra av sina barn skog å rot enligt utstämplingslängd å J:s fastighet att avverkas inom 10 år från den 1 maj 1930. Gåvoskatt erlades. Tiden för avverkningen av den bortgivna skogen förlängdes samtidigt som överenskoms att gåvan i stället skulle avse en bestämd kubikmassa skog motsvarande den första gåvan. Den 12 mars 1930 försålde J. fastigheten till ett annat sitt barn, därvid den bortgivna avverkningsrätten ävensom viss annan avverkningsrätt undantogos. Köpeskillingen för fastigheten efterskänktes. PN ansåg att J. genom bortskänkandet av skog måste anses ha bortgivit den blivande köpeskillingen för skogen och taxerade honom såsom för intäkt av skogsbruk för en köpeskilling av 25 800 kr. för skog, vartill avverkningsrätten skänkts till de fyra barnen. KR gjorde ej ändring i PN:s beslut. RR fann med hänsyn till i målet upplysta omständigheter nämnda belopp, 25 800 kr., icke kunna anses utgöra för J. skattepliktig inkomst.

I årsbokens notis ha icke anmärkts andra omständigheter än de ovan antecknade, dock att den efterskänkta köpeskillingen för fastigheten ej omnämnts. Omständigheterna skilja sig icke från motsvarande i andra mål, där utgången blivit den motsatta. Rättsfallet *RÅ 1949 not. 1429* torde — under tiden fram till år 1955 — vara det enda undantaget från den praxis, som grundlades genom *RÅ 1935 ref. 33*. En omsvängning i rättspraxis synes ha skett under år 1955, varom utgången i följande mål vittna.

RÅ 1955 not. 373. Tvist huruvida för en hemmansägare, som givit sina barn — födda 1924 och 1935 — viss del av en avverkningsrätt, vilken sedermera försålts, köpeskillingen i sin helhet skulle anses för honom utgöra intäkt av skogsbruk. PN taxerade fadern för köpeskillingen även till den del densamma belöpt på till barnen skänkt andel av avverkningsrätten, 5 500 kr. Däri gjorde KR ingen ändring. Hos RR yrkade fadern att — enär gåvorna till barnen utgjort ersättning för utfört arbete — taxeringarna måtte nedsättas

med sagda belopp. RR, som nedsatte taxeringarna med 2 750 kr., anförde i sitt utslag bl. a.: »Väl har värdet av den uttagna skogsavkastningen för klaganden utgjort skattepliktig intäkt, men enär vad klaganden av samma intäkt utgivit till sin år 1924 födde son Stig Jacob eller 2 750 kr. med hänsyn till vad i målet blivit upplyst får anses hava utgjort avdragsgill ersättning för utfört arbete i klagandens jordbruk — — —.»

RR:s utslag den 28 september 1955 på besvär av Hägglund. I gåvobrev av den 1 november 1947 skänkte föräldrar en av en skogsstyrelse på deras skog utförd trädstämpling om 2 662 träd att av barnen fritt försäljas eller avverkas under åren 1947—1950. Barnen sålde vissa träd år 1948 för en köpeskilling av 4 000 kr. PN och KR funno fadern skattskyldig för beloppet såsom för inkomst av skogsbruk vid taxering år 1949. RR gjorde viss ändring i KR:s utslag »— — — enär vad klagandens (faderns) barn uppburit för under beskattningsåret från stämplingen sålt virke på grund av omständigheterna i målet får anses till ett belopp av 3 000 kr. avse av klaganden åt de tre äldsta barnen lämnad ersättning för av dem i klagandens jordbruk utfört arbete — — —».

RR:s utslag den 18 oktober 1955 på besvär av Gustafsson. En hemmansägare skänkte avverkningsrätt till en skogsstämpling till sina barn. Gåvobrevet var daterat den 23 november 1948, men uppgift saknas om när gåvobrevet överlämnats. Barnen sålde avverkningsrätten år 1949 för 10 000 kr. Fadern taxerades för beloppet såsom inkomst av skogsbruk år 1950. KR gjorde ej ändring i PN:s beslut. RR fann »klaganden (givaren) ej hava förebragt skäl, som föranleda ändring i kammarrättens utslag».

Möjligen kan i de två förstnämnda rättsfallen från år 1955 fadern ha ansetts gjort ett skattpliktigt uttag. Så kan även ha varit fallet i det sist anmärkta målet.

Såsom i det föregående anmärkts kan gåva, varom här är fråga, avse avverkningsrätt, förbehållen vid givarens avyttring av fastighet. I ett äldre rättsfall *RÅ 1930 not. 1072* har fadern-givaren icke beskattats för köpeskillingen för avverk-

ningsrätt, till den del köpeskillingen genom tidigare skedd gåva skänkts hans barn.

RÅ 1930 not. 1072. En fader försålde i februari år 1919 till sin son en fastighet med förbehållen avverkningsrätt samt förordnade genom en den 6 januari 1924 upprättad handling, att ⅔ av framtida köpeskilling för avverkningsrätten skulle tillfalla hans döttrar, vilka skulle handha avyttringen. Avverkningsrätten försåldes den 23 oktober 1924 och köpeskillingen uppbars år 1924. Faderns dödsbo beskattades allenast för dess tredjedel av köpeskillingen vid taxering år 1925.

Utgången är såtillvida märklig, att gåvan till barnen uttryckligen avsåg andel i framtida köpeskilling för avverkningsrätten. RR beskattade givarens dödsbo allenast för dess andel av köpeskillingen vid taxering år 1925, vid vilket års taxering bestämmelse saknades om beskattning av intäkt vid försäljning av vid fastighetsöverlåtelse förbehållen avverkningsrätt.[6]

Därefter synes RR genomgående (jfr dock *RÅ 1949 not. 1429* ovan) ha ansett givaren vara skattskyldig såsom för intäkt av skogsbruk för köpeskilling för försåld avverkningsrätt, som han förbehållit sig vid fastighetsförsäljning och därefter bortgivit.[7]

---

[6] Jfr ovan, s. 456 f.

[7] De väsentligaste omständigheterna i de mål. där detta problem kommit upp, kunna sammanfattas sålunda.

RÅ 1931 not. 685 (jfr *RÅ 1935 not. 159*). Makar sålde den 30 december 1926 till en son en fastighet med förbehållen avverkningsrätt till viss skog. Avverkningsrätten skänktes till en del den 2 januari 1927 till makarnas samtliga barn. På uppdrag av barnen sålde fadern sedermera under år 1927 avverkningsrätten, och den samma år uppburna köpeskillingen fördelades mellan barnen. Fadern taxerades år 1928 för hela köpeskillingen såsom för inkomst av fastighet. Ett R:råd ansåg, att fadern icke kunde anses skattskyldig för köpeskillingen.

RÅ 1933 not. 444. En fader försålde en fastighet till en son med (faktiskt) undantagande av viss skog, vilken fadern den 24 december 1927

Mot bakgrunden av anförda rättsfall skola huvudpunkterna i diskussionen om rättspraxis och dess innebörd återgivas. RR:s avgöranden under år 1955 ha ännu icke kommenterats av de i det följande angivna författarna.

Inkomstbegreppet i svensk skattelagstiftning har utformats

---

skänkte till två andra barn. Avverkningsrätten såldes den 30 sistnämnda månad. Likviden inflöt år 1928 och fadern taxerades för densamma år 1929.

RÅ 1934 not. 337. En son förvärvade en fastighet år 1926 av sin fader med säljaren förbehållen viss avverkningsrätt till skog å fastigheten. Sonen och hans tre systrar erhöllo viss del av avverkningsrätten i gåva år 1928 och försålde densamma den 20 november samma år. Köpeskillingen för avverkningsrätt erlades år 1929 och faderns dödsbo taxerades år 1930 för densamma.

RÅ 1935 not. 190. Dålig utredning i målet.

RÅ 1938 not. 627 (Samme skattskyldig i *RÅ 1940 not. 514*). En fader försålde den 1 juli 1933 en fastighet till sin son mot erhållande av vissa undantagsförmåner, dock med viss förbehållen avverkningsrätt under fem år, vilken rätt fadern skänkte sina döttrar. Dessa sålde vissa träd år 1933 mot kontant köpeskilling av 6 500 kr. RR fann överlåtelsen av fastigheten till sonen huvudsakligen haft egenskap av gåva samt fastställde fadern åsatt taxering för de 6 500 kr.

RÅ 1939 not. 536. En person försålde den 1 juli 1931 en fastighet med förbehållen viss avverkningsrätt under fem år samt skänkte den 15 maj 1932 avverkningsrätten till sina syskonbarn, vilka genom kontrakt den 22 november 1933 försålde utstämplade träd. Köpeskillingen erlades år 1934. Gåvogivaren taxerades år 1935 för köpeskillingen. Landskamreraren framhöll hos RR, att någon omständighet icke anförts, som tydde på att givaren avhänt sig avverkningsrätten i syfte att genom gåva undgå beskattning för inkomst av skogsbruk.

RÅ 1940 not. 235 (jfr *236—9*). En fader försålde år 1932 till en son en fastighet med undantag av bl. a. avverkningsrätt till viss skog under fem år. Avverkningsrätten skulle ägas gemensamt av samtliga barn, vilka år 1935 försålde avverkningsrätten och samma år uppburo köpeskillingen. Fadern taxerades år 1936 för sagda köpeskilling.

RÅ 1942 not. 87. I samband med försäljning av sin fastighet bortskänkte äkta makar vid försäljningen förbehållen avverkningsrätt till två av sina barn. Avverkningsrätten försåldes år 1938 och köpeskillingen, som uppbars sistnämnda år, taxerades år 1939 såsom inkomst av skogsbruk för givarna (fadern).

med stark anknytning till avkastningsbegreppet[8], och tankegångarna bakom skogsbeskattningens ordnande ådagalägga mycket tydligt sagda förhållande. Den lämnade redogörelsen för reglerna om inkomstbeskattning av skogsbruk visar, att skogs avkastning emellertid icke under alla förhållanden skall göras till föremål för inkomstbeskattning. I skatteförfattningarna har alltsedan år 1910 uttryckligen angivits vad som skall räknas till intäkt av skogsbruk. Denna spänning mellan avkastningsbegreppet och skattelagen samt de skattskyldigas försök att utnyttja denna bristande överensstämmelse skänka en naturlig förklaring till taxeringsmyndigheternas ansträngningar att finna en grund för beskattning även i det fall skattelagens inkomstbegrepp är mer begränsat än avkastningsbegreppet. Vad därvid först angår benefika eller familjerättsliga fång av mark med växande skog har visats, att RR helt följt lagens bokstav och sålunda icke godkänt avkastningsbegreppet som grund för beskattning där detsamma icke överensstämmer med inkomstbegreppet. I vad mån kan samma förhållande sägas vara för handen vid dylika fång i fråga om avkastningsrätter?

I 1935 års referatmål, *RÅ 1935 ref. 33*, använde RR denna lokution »P. (givaren, fastighetsägaren) måste anses ha varit skattskyldig för inkomst av skogsbruk till belopp, motsvarande köpeskillingen för ifrågavarande avkastningsrätter». Något lagrum åberopade RR icke i utslaget, och i rubriken till referatet angives ej heller något dylikt. Vidare är att observera att rubriken icke innehåller någon antydan om att gåvan uppfattats såsom en skenrättshandling. Kommentarerna till utgången av 1935 års mål uppvisa samstämmighet i det att gåvan ansetts ha av RR uppfattats såsom en »skentransaktion». Enighet råder däremot icke om vad som skall förstås med denna beteckning.

Lundevall har i sin år 1938 utgivna »Kommunalskattela-

[8] Se t. ex. SOU 1923: 69, s. 105.

gen»[9], allenast återgivit referatmålet, men i första upplagan av sin skattehandbok år 1949 har denne författare sammanfattat rättspraxis i följande uttalande:

»Fall hava förekommit, då ägare av jordbruksfastighet till sina barn bortgivit avverkningsrätt till växande skog, varefter barnen omedelbart eller inom kort tidrymd efter det gåvan skett, tillgodoförts sig skogen genom försäljning till avverkare. I sådana fall har skentransaktion ansetts föreligga, och givarna hava beskattats för avverkningsrättens värde för det beskattningsår, då barnen tillgodogjort sig avverkningsrätten. Föreligger däremot verklig gåva, såsom då säljare vid försäljning av en jordbruksfastighet undantagit avverkningsrätt till växande skog och sedermera bortgivit denna till sina barn, vilka senare, utan att omedelbart tidssammanhang med fastighetens försäljning ansetts föreligga, avyttrat avverkningsrätten, har dylik beskattning ej skett, och hava ej heller barnen beskattats, då deras fång utgjorde gåva.»[1]

Till denna uppfattning har anslutit sig bl. a. Lagergren.[2] Vad som dessa författare förstå med skentransaktion framgår dock icke fullt klart. Lundevall och Lagergren, som allenast uppehållit sig vid avgöranden fr. o. m. *RÅ 1935 ref. 33* — dock ej 1955 års — använda uttryck såsom »skentransaktion ansetts föreligga»[3] och »betraktats som 'skentransaktion'»[4].

Såsom Bratt riktigt påpekat erfordras för att skenrättshandling skall föreligga, att givaren själv tillgodogör sig vederlaget för avverkningsrätten.[5] Påståendet från taxeringsmyndigheternas sida, att vederlaget och icke avverkningsrätten bortskänkts, har såvitt kunnat utrönas icke stötts av utredning i målen. Tidssammanhanget mellan gåvan av avverkningsrätt och avyttringen av densamma konstituerar i och för sig icke en

[9] Lundevall, Kommunalskattelagen, s. 82.

[1] Lundevall I, s. 109 f. Samma uttalande i Lundevall II, s. 133, och något utökat i Lundevall, s. 147.

[2] Lagergren, SvSkT 1948, s. 287.

[3] Jfr GRS, s. 47.

[4] Lagergren, SvSkT 1948, s. 287.

[5] Bratt, SvSkT 1950, s. 23.

skenrättshandling. Av handlingarna i t. ex. de mål, vilka sammanställts i en tablå i det föregående, framgår icke, att givaren tillgodogjort sig vederlaget för avverkningsrätten vid den sedermera skedda avyttringen och ej heller att upprättade gåvobrev överlämnats först efter avyttringen av avverkningsrätten.[6] Dessa förhållanden måste ha föranlett Lundevalls och Lagergrens försiktiga formuleringar i de nyss citerade uttalandena. Uppfattas skenrättshandling inom beskattningsrätten på sätt sker inom civilrätten, skulle i rättspraxis i fråga om gåva av avverkningsrätt ha utbildats en presumtion, att skenrättshandling är för handen då tidssammanhanget är av det slag Lundevall angivit; i vissa fall där gåvan och avyttringen skett samma dag eller eljest i nära tidssammanhang synes kunna antagas att fadern-givaren redan före gåvan har inlett förhandling om avverkningsrättens försäljning.[7] Det är att märka att i intet annat utslag än i *RÅ 1926 not. 439* har gåvan förklarats av annan grund vara utan verkan.[8] Jarnerup —Ager—Rietz ha klarast uttalat sig för att skenavtal ansetts ha förelegat i det de anfört:

»I praxis ha förekommit fall, där en jordbrukare skänkt sina barn avverkningsrätt och barnen kort tid därefter försålt denna eller själva låtit avverka och försälja skog. Omständigheterna ha därvid varit sådana, att det icke kunnat antagas, att gåvan skett för att barnen skulle bli ägare av avverkningsrätten utan endast för att givaren velat på detta sätt göra intäkten av skogsförsäljningen skattefri (därvid han som grund för skattefriheten åberopat att barnens förvärv varit gåva). I dylika fall ha beskattningsmyndigheterna ansett ett skenavtal föreligga och beskattat givaren för den intäkt, som

---

[6] Benefik upplåtelse av avverkningsrätt kan ske muntligen, se Lejman, Nyttjanderätt, s. 56 f.

[7] Jfr ovan amerikansk rättspraxis rörande capital gain tax vid försäljning av utskiftade tillgångar, s. 153 f. Se även Hedborg, SvSkT 1951, s. 24 f.

[8] Jfr dock registret till RÅ 1909—29, s. 43, där rubriken »Fullbordad gåva eller icke (Skenavtal)» använts.

influtit för skogen, för det beskattningsår, då intäkten influtit (R 1935 ref. 33, 1947 not. 180, 1949 not. 275, 1951 not. 18).»[9]

Hedborg har använt formuleringen »*skentransaktion* med huvudsakligt syfte att undgå beskattning»[1] och i annat sammanhang beteckningen skatteflyktsåtgärd[2]. Vore detta uttalande uttryck för gällande rätt, skulle i rättspraxis ha skapats något som har tycke av »Steuerumgehung» enligt tysk eller schweizisk rätt.[3] Såsom framgår av Hedborgs i det föregående återgivna principiella uppfattning[4], förutsätter han bl. a. att grunden för gällande bestämmelser skall framstå klar och otvetydig för att en friare lagtolkning skall få användas. Vad gäller beskattning av skogsinkomst i det hänseende, varom nu är fråga, kan med skäl ifrågasättas om grunden för bestämmelserna är klar och otvetydig. Bratt, som för sin del vill hålla i sär skenrättshandlingar och in fraudem legis agere och vidare anser, att beskattning av givaren i förevarande situationer skall vila på annan grund, finner såsom tidigare anmärkts, att »förfaranden, som enbart syfta till ernående av obehörig skattevinst, ha i praxis ansetts åtkomliga utan att en sådan bestämmelse som den av 1928 års bolagsskatteberedning föreslagna 76 § behövt införas i KL».[5] Sistnämnde författare tager sålunda i och för sig icke avstånd från Hedborgs tes — från själva ordvalet kan bortses här.[6] Möllerstedt har såsom redan antytts uttalat en med Hedborgs överensstämmande uppfattning.[7]

---

[9] Jarnerup m. fl., s. 37. Ang. de av dessa författare åberopade rättsfallen se ovan, s. 464 f.

[1] Hedborg, SvSkT 1949, s. 267. Vad Hedborg förstår med denna beteckning framgår av SvSkT 1951, s. 24. Se även ovan Avd. III Kap. II.

[2] Hedborg, SvSkT 1951, s. 24.

[3] Jfr SOU 1942: 35, s. 179.

[4] Se ovan Avd. III Kap. II.

[5] Bratt, SvSkT 1950, s. 24.

[6] Jfr Hedborg, SvSkT 1951, s. 24.

[7] Se ovan, s. 462.

Bortskänkandet såsom ett skattepliktigt uttag av skog är en annan ofta anförd grund för givarens beskattning. Bland författare som givit uttryck åt denna åsikt kunna nämnas Bratt[8], Sandström[9] och Rosenqvist[1]. Även i 1933 års bevillningsutskotts mångomtalade betänkande nr 40 uttalas denna mening.[2] Lagergren har år 1948 bestämt hävdat, att RR:s dittillsvarande praxis icke utgör något erkännande av denna tankegång.[3] Lagtexten och förarbeten giva stöd för Lagergrens ståndpunkt. En lagtolkning av den art departementschefen år 1927 förordat[4] skulle måhända motivera bortskänkandet såsom likställt med skattepliktigt uttag. Så kan emellertid icke sägas vara fallet, enär vad som enligt KL hänföres till intäkt av skogsbruk uttryckligen angivits genom enumeration och icke genom exemplifiering. Ovan ha anmärkts tre utslag av RR meddelade år 1955, vilka liksom utgången i *RÅ 1926 not. 192* och *1934 not. 532* antyda, att skattepliktigt uttag och icke »skentransaktion» ansetts föreligga. Skulle denna uppfattning av praxis vara riktig, har RR använt sig av en extensiv lagtolkning, vilken dock icke kan kallas teleologisk i den meningen att lagstiftningens syfte varit att all skogsavkastning skall underkastas inkomstbeskattning.

Sammanfattas rättspraxis och här återgivna meningar kan konstateras att den bundenhet av lagen, som utmärker rättspraxis i fråga om dispositioner av mark med växande skog, ej har sin motsvarighet beträffande upplåtelse av avverkningsrätt till skog. Det från teoretisk synpunkt inkonsekventa inkomstbegreppet har i rättspraxis utvidgats. Kontinuiteten i skogsbeskattningen har alltså i detta fall ansetts böra vidmakt-

---

[8] Bratt, SvSkT 1950, s. 20 och 26.
[9] Sandström, s. 268.
[1] Rosenqvist, s. 15 f. Jfr GRS, s. 47.
[2] Bev. 40/1933, s. 9.
[3] Lagergren, SvSkT 1948, s. 287.
[4] Se ovan Avd. III Kap. I.

hållas. Detta torde vara realiteten bakom rättspraxis, hur motiveringen i det enskilda fallet än kan anses ha växlat.

Avslutningsvis skall i korthet återgivas de meningar de lege ferenda, vilka framfördes av kommunalskatteberedningen. Majoriteten ansåg sig icke böra föreslå någon ändring i fråga om reglerna för inkomstbeskattning vid arv, testamente och gåva.[5] Beredningens minoritet däremot hävdade bestämt, att beskattning av givare skulle stadgas.[6] I samband med 1951 års lagstiftning rörande bl. a. ingångsvärde för skog, som erhållits såsom gåva av skyldeman eller make, diskuterades däremot icke beskattningens rätta utformning vid gåva av avverkningsrätt.

Oavsett om givaren beskattas eller ej uppstår spörsmålet hur gåvomottagaren skall beskattas vid avyttring av avverkningsrätten, därest den sistnämnde ej driver yrkesmässig försäljning av skogsprodukter. Spörsmålet har uppstått genom att realisationsvinstreglerna ändrades år 1951 i avseende å genom gåva från skyldeman eller make förvärvad tillgång. Skall givaren anses ha förvärvat avverkningsrätten genom ett med köp eller byte jämförligt fång i t. ex. det fall, att givaren ärvt fastigheten men den bortskänkta avverkningsrätten avser skog som delvis uppvuxit under givarens innehav? I samband härmed aktualiseras för beskattningen även problemet om avverkningsrättens civilrättsliga innebörd. Rättsutvecklingen på detta område jämte de komplicerade problem, som nyss antytts, fordra i lika hög grad som kravet på rättssäkerhet, att lagstiftaren ingriper så att klara regler skapas. Den begränsade framställning som i det föregående lämnats av skogsbeskattningen synes därjämte visa, att hela detta område är i behov av en översyn.

---

[5] SOU 1942: 35, s. 105 f.
[6] SOU 1942: 35, s. 177 ff. Jfr SOU 1946: 29, s. 185.

De s. k. benefika barnreverserna

Omfördelning av inkomst och förmögenhet mellan medlemmar av en familj eller släkt kan vara föranlett av olika skäl. Åtgärder för att trygga närståendes framtid — t. ex. för att skapa utbildningsmöjligheter eller för att skänka stöd vid sjukdom eller ålderdom — ha i ett samhälle, där familjen med rätta uppfattats såsom något väsentligt, i princip ansetts värda att uppmuntras. Arvs- och gåvobeskattningens avvägning ger uttryck för denna allmänna syn.[1]

Vissa statsmakternas åtgärder på beskattningens område, vilka tillkommit för att utjämna inkomst- och förmögenhetsförhållandena i samhället, kunna — utöver sina direkta verkningar i sådan riktning — även på annat sätt verka utjämnande. Hotet om en kvarlåtenskapsskatt föranledde såväl på 1930-talet[2] som 1940-talet en uppdelning i stor utsträckning av tillgångar inom familj och släkt. Högt skattetryck i övrigt är givetvis också en orsak till sådan fördelning.

Denna uppdelning har i åtskilliga fall kommit att avse även sådana tillgångar, som äro investerade i näringsverksamhet bedriven av familje- eller släktmedlemmar i de produktiva åldrarna. Den begränsning av användningen av minderårigs tillgångar, som familjelagstiftningen föranleder, skänker i någon mån en förklaring till att de s. k. benefika barnreverserna blivit en så vanlig form av överföring av tillgångar från en generation till den eller de följande. Uppenbart är emellertid, att anledningen till de s. k. benefika barnreverserna oftast varit rena skattespekulationer.

Civilrättsligt och gåvoskatterättsligt erbjuda de s. k. benefika barnreverserna mindre av intresse för denna undersökning, även om åtskilliga problem på angivna områden eljest vore förtjänta av en närmare behandling.[3] Vad som däremot

[1] Skattefriheten för periodiskt understöd till studerande tillkom på sin tid med beaktande bl. a. härav, se Norrman, SvSkT 1945, s. 143.

[2] Jfr ovan, s. 430 och 431 not 9.

[3] Beträffande diskussionen därutinnan hänvisas till bl. a. Björne, SvSkT,

påkallar den största uppmärksamhet är RR:s bedömande i inkomstskattehänseende av räntan på dessa reverser. I RÅ för år 1951 finnas nämligen redovisade några avgöranden, vilka grunda sig på ett annat betraktelsesätt än det RR givit uttryck åt i andra sammanhang.

De s. k. benefika barnreverserna ha först under senare år dragits under RR:s prövning, och i den skatterättsliga diskussionen synas de ha upptagits första gången genom en artikel av Björne år 1950.[4] 1949 års skatteutredning omnämnde denna form av gåvor[5] och 1953 års bevillningsutskott förutsatte, att frågan om lagstiftning rörande dessa gåvor skulle utredas.[6] Några äldre rättsfall[7] finnas, men dessa äro icke av intresse i detta sammanhang. Vad som här skall behandlas äro sådana giltiga utfästelser om gåva från föräldrar till deras barn, vilka utfästelser icke konstituera familjestiftelser. Rättsfallen *RÅ 1951 ref. 35 I—III*[8] och *1953 ref. 50*[9] äro de som här påkalla uppmärksamhet. Omständigheterna i målen äro i korthet följande:

RÅ 1951 ref. 35 I. H hade fyra hemmavarande barn; födda under åren 1936—1944. Tillsammans med sin hustru utfärdade H den 1 oktober 1944 till ett vart av två av barnen en revers å 50 000 kr. med fem procent ränta och förfallande till betalning sex månader efter uppsägning, som icke fick ske tidigare än den 28 september 1969, då H fyllde 67 år. Reverserna bortgåvos till dessa barn genom en den 1 november 1944 dagtecknad gåvohandling. Vidare utfärdade H den 1 november sistnämnda år ensam till dödsboet efter sin avlidna moder två reverser å vardera 50 000 kr. med fem procent

---

1950, s. 315 ff., Bellinder, SvSkT 1951, s. 6 ff., och Sandström, SvSkT 1951, s. 10 ff.

[4] Björne, SvSkT 1950, s. 315 ff.

[5] SOU 1951: 51, s. 246 f.

[6] Bev. 27/1953, s. 9.

[7] T. ex. *RÅ 1939 not. 28.*

[8] Jfr *RÅ 1953 not. 1804—5 och 1811* samt *1951 not. 1045—6*, där ränta ej utfästs.

[9] Jfr *RÅ 1953 not. 1742, 1802 och 1813.*

ränta från och med den 1 oktober 1944 och förfallande till betalning en månad efter den H avlidit. Enligt å de senare reverserna gjord påskrift hade vid partiellt arvskifte den 1 november 1944 efter H:s moder de två övriga barnen vart för sig fått sig tillskiftade en av dessa reverser. H hade under det ifrågavarande beskattningsåret 1945 en inkomst av c:a 50 000 kr. och en förmögenhet — med bortseende från reverserna — på inemot 3/4 miljon kr. Gåvobreven hade vederbörligen stämpelbelagts och tillsammans med reverserna deponerats i banks notariatavdelning.

Räntan på reverserna hade H erlagt under år 1945 genom direkt kvittning mot under året havda underhållskostnader. TN, PN och KR förvägrade H avdrag för räntan.

RR:s majoritet lämnade besvären utan bifall och anförde: »Genom överlämnandet av omförmälda fyra reverser med ränteutfästelser får klagandens dittillsvarande lagstadgade skyldighet att vidkännas kostnaderna för sina ifrågavarande fyra barns uppehälle och utbildning anses hava helt eller delvis omvandlats till en frivilligt åtagen skyldighet att till barnen erlägga gäldränta, avsedd att användas till bestridande av nämnda kostnader. Följaktligen har räntebetalningen i verkligheten utgjort en form för fullgörandet av klagandens underhållsskyldighet mot barnen.

Enär på grund härav räntebetalningen bör i beskattningshänseende behandlas såsom sådan periodisk utbetalning till annans undervisning eller uppfostran, för vilken enligt 20 § kommunalskattelagen och 2 § KF om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt avdrag icke är medgivet — — —.»

R:rådet Hjärne var skiljaktig och yttrade: »Enär överlämnandet av ifrågavarande reverser med hänsyn till reversernas innehåll innefattar bindande utfästelse om gåva, måste de i reverserna utfästa årliga utbetalningarna, vilka icke i förhållande till reversernas kapitalbelopp äro av den storlek att de på den grund till någon del böra annorlunda anses än såsom ränta däråt, i beskattningshänseende behandlas såsom utgift för ränta å skuld även för tid, då barnen därigenom kunna själva för underhåll och utbildning bestrida kostnader, vilka klaganden eljest skolat vidkännas.

Då omständigheterna ej föranleda till annat än att klaganden under beskattningsåret till fullo erlagt på året belöpande, av honom angivna belopp, är han följaktligen berättigad att från sin inkomst erhålla

avdrag för ränta å skuld i enlighet med sitt yrkande. Vid sådant förhållande skall han icke taxeras för ifrågavarande fyra barns förmögenhet.»

Utgången blev densamma i *RÅ 1951 ref. 35 II* och *III*. Till skillnad från det nyss återgivna målet hade god man för barnen förordnats i målet II, i vilket vidare upplystes att fadern, som bortskänkt 30 000 kronor i reverser till sina minderåriga barn, icke hade någon förmögenhet utöver ett lösörebo med brandförsäkringsvärde av 75 000 kronor.

Motsatt utgång mot den i de nu nämnda målen erhöll ett år 1953 avgjort mål, *RÅ 1953 ref. 50*. Omständigheterna däri voro följande:

RÅ 1953 ref. 50. En fader hade år 1945 till ett vart av sina fyra barn bortgivit ett skuldebrev å 12 000 kr. med fem procent ränta. Skuldebreven förvaltades av banks notariatavdelning, och den årliga räntan jämte amortering insattes på bankkonto. Medlen stodo under överförmyndarens tillsyn. Amortering hade skett med tillhopa 2 000 kr. på varje skuldebrev under åren 1946 och 1947. Under det ifrågavarande beskattningsåret 1950 hade fadern en inkomst av c:a 66 000 kr. och en skattepliktig förmögenhet av 876 000 kr. samt yrkade avdrag för till barnen utbetald ränta. TI anförde i målet bl. a., att det förhållandet att räntebeloppen insatts å enligt lag spärrade bankböcker i barnens namn icke hindrade medlens användning för barnens undervisning och uppfostran, om behov därav skulle uppkomma i framtiden. PN och KR medgav ej fadern avdrag för gäldränta och barnens förmögenhet sammanlades med faderns vid taxering till Sf. RR (majoriteten) biföll faderns talan och anförde i utslaget: »Enär, såvitt handlingarna i målet utvisa, det av klaganden utgivna räntebeloppet icke använts till bestridande av kostnader för klagandens ifrågavarande barns uppehälle eller utbildning samt ej heller eljest förekommit anledning att betrakta räntan såsom för klaganden ej avdragsgill utgift, äger klaganden rätt att vid inkomsttaxeringarna erhålla avdrag med det yrkade beloppet, 2 000 kr.

På grund härav och då med hänsyn till vad som förekommit såväl i förevarande mål som i ett samtidigt därmed av RR förehaft mål angående barnens taxeringar för inkomst och förmögenhet år 1951

skattskyldighet ej åvilar klaganden för barnens förmögenhet, 248 131 kr., finner RR skäligt att, med ändring av KR:s utslag och PN:s beslut, — — —.»

Några andra rättsfall finnas, men dessa belysa icke ytterligare själva principfrågan. Hos RR funnos vid ingången av år 1956 ca 150 mål rörande s. k. benefika barnreverser anhängiggjorda, och när dessa avgjorts finnes måhända möjlighet att närmare ange hur gränsdragningen skall ske mellan avdragsrätt och icke avdragsrätt.[1]

Sterner har kommenterat 1951 års referatmål och funnit, att det torde vara första gången RR lämnat en uttrycklig motivering för ett ståndpunktstagande, som innebär att den funnit sig obunden av den civilrättsliga innebörden hos en viss rättshandling.[2] För Sterners principiella syn på lagtolkningsproblemet i dessa mål har ovan redogjorts.[3]

Sandström betecknar som en skentransaktion det fall, då en person vill lämna periodiskt understöd till annans undervisning eller uppfostran men — enär dylikt understöd icke får avdragas vid inkomsttaxeringen — i stället gör en gåvoutfästelse i skuldebrevsform jämte en utfästelse att å beloppet gälda ränta före förfallodagen (dödsdagen); den utfästa räntan skulle då ersätta det avsedda periodiska understödet till gåvotagarens undervisning eller uppfostran. Själva skulden är dock, fortsätter Sandström, i detta fall bindande för givaren och bör medföra rätt till avdrag vid förmögenhetsberäkningen, liksom ränta bör bliva avdragsgill i den mån densamma utgår efter gåvotagarens undervisning eller uppfostran avslutats.[4] Med skentransaktion i sammanhanget synes Sandström förstå skenrättshandling i civilrättslig mening.[5] Emellertid har Sandström i en senare undersökning av skattelagars tolkning och

[1] Några mål ha avgjorts av RR i januari 1956.
[2] Sterner, SvSkT 1951, s. 310.
[3] Se ovan Avd. III Kap. II.
[4] Sandström, SvSkT 1951, s. 18.
[5] Sandström, SvSkT 1951, s. 18.

tillämpning hänfört det nyss återgivna fallet till »skatterättslig skentransaktion».[6]

RR har funnit dessa gåvoutfästelser civilrättsligt giltiga[7] men ansett räntebetalningen i verkligheten ha utgjort en form för fullgörande av fadern-givarens underhållsskyldighet mot barnen, såvida icke räntan sparats och sålunda icke minskat fadern-givarens kostnad för barnens uppehälle och utbildning. Svensk beskattningsrätt innehåller för närvarande inget stadgande, som riktar sig mot denna företeelse, men i utländsk rätt finnes exempel på sådan lagstiftning t. ex. i Canada.[8] RR:s ställningstagande till ränteavdraget är i och för sig starkt motiverat ur allmänna synpunkter[9], och RR:s majoritet i *RÅ 1951 ref. 35* torde ha ansett att det icke lät sig göra att avvakta lagstiftning i fråga om åtgärder av detta slag, vilka snabbt kunde få en betydande spridning och därigenom i viss mån bryta sönder grunden för inkomstbeskattningen. Om sålunda utgången i *RÅ 1951 ref. 35* ansetts nödvändig och given med hänsyn till inkomstbeskattningens upprätthållande, är RR:s motivering för densamma av principiellt intresse. Formuleringen »i verkligheten utgjort en form för fullgörande av klagandens underhållsskyldighet» anger att räntan i inkomstskattehänseende ansetts ha annan ekonomisk innebörd än gäldränta enligt 39 § 1 mom. KL. Räntan har jämställts med periodiskt understöd. Ett ståndpunktstagande som det i *RÅ 1951 ref. 35* skulle kunna motiveras med grunderna för gällande inkomstskatteförfattningar, och icke som

---

[6] Sandström, s. 271 f.

[7] Jfr *NJA 1946, s. 234.*

[8] Ovan, s. 139. I ett danskt lagförslag av år 1955 har upptagits en bestämmelse med förbud mot avdrag för ränta å gåvorevers, § 15 jfr § 18 forslag om lov om skat til staten af indkomst, formue og kapitalvinding.

[9] Jfr Sterner, SvSkT 1951, s. 310 f. Jfr även Svenska Livförsäkringsbolags Skattenämnds meddelande nr 260 och diskussionen i anledning av meddelandet, Grabe, SvSkT 1955, s. 152 ff., och Lindquist, SvSkT 1955, s. 305 ff., samt RR:s utslag den 26 januari 1956 på besvär av H. A. Stenberg.

skett genom »eine Würdigung des Tatbestandes unter den Gesichtspunkten der Gerechtigkeit und Gleichmässigkeit».[1]

Den fundamentala regeln, att levnadskostnader icke äro avdragsgilla omkostnader, är till sin natur rent skatterättslig, och begreppet levnadskostnad är icke i lagtexten klart avgränsat eller eljest bestämt till sin innebörd. Emellertid har begreppet levnadskostnad i fråga om ränta begränsats genom 39 § 1 mom. KL. Gäldränta avseende skulder, som uppkommit för att täcka levnadskostnader i KL:s mening är enligt sistnämnda stadgande en avdragsgill omkostnad.[2] Skälet är att gäldränta oavsett dess grund minskar utgivarens skatteförmåga. 39 § 1 mom. KL har såsom tidigare anmärkts i rättspraxis ansetts berättiga till avdrag för gäldränta å hos försäkringsanstalt belånad kapitalförsäkring.[3] Räntan i sistnämnda fall har alltså även skatterättsligt uppfattats som en ränta.

Det anförda ger vid handen att avdrag för mot underhållskostnad kvittad ränta icke kan förvägras på den grund att räntan avser levnadskostnad. Ränteutbetalningens innebörd i beskattningshänseende har av RR:s majoritet i *RÅ 1951 ref. 35* bedömts ha utgjort en form för fullgörandet av faderngivarens underhållsskyldighet mot barnen. RR har med stöd därav uttryckligen anmärkt, att »räntebetalningen bör i beskattningshänseende behandlas såsom sådan periodisk utbetalning till annans undervisning eller uppfostran».

Någon garanti för att räntemedlen i *RÅ 1953 ref. 50* icke skulle komma att användas för mottagarnas undervisning eller uppfostran fanns icke, såsom TI framhållit i målet. Under det aktuella beskattningsåret hade emellertid medlen icke kommit till sådan användning, vilken omständighet jämte det förhållandet, att gåvorna — såvitt framgår av referatet — icke givits för gåvotagarnas uppfostran och utbildning, torde varit

---

[1] Se ovan, s. 69.

[2] Jfr Sandström, Förmögenhet, s. 392.

[3] Se ovan, s. 344 och not 4.

avgörande för utgången i målet.[4] Regeln i 39 § 1 mom. KL har här icke ansetts kunna åsidosättas. RR i plenum har emellertid i ett i slutet av mars 1956 meddelat utslag gått längre än i de tidigare avgjorda målen och helt jämställt ränta på barnreverser med periodiskt understöd.[5]

1953 års skatteflyktskommitté har år 1956 framlagt förslag till lagstiftning i ämnet.[6]

Val av skattesubjekt. Kommanditbolag

Den svenska inkomstskattelagstiftningen har hittills väsentligen varit neutral[1] i den meningen, att med densamma icke avsetts att stimulera eller förebygga bildande av något visst slag av juridisk person. Fondskatten utgör ett undantag. Ett annat utmärkande drag är att flertalet arter av juridiska personer utgör skattesubjekt.[2] I sistnämnda hänseende finnas dock modifierande regler. De viktigaste äro bestämmelserna om beskattning av delägare i handels- och kommanditbolag.[3]

I stort kan inkomstskattelagstiftningen vidare sägas godkänna juridiska personer i enlighet med deras civilrättsliga status. Ett undantag utgör stadgandet i 64 § 2 mom. KL.[4] Organteorin har avsatt spår i lagstiftningen men erkänd kan den icke sägas vara.[5] I redogörelsen för utländsk beskattningsrätt ha några exempel anmärkts på lagstiftning, vilken åsyftar en speciellt skatterättslig bestämning av skattesubjekt.[6]

---

[4] Jfr RR:s utslag den 26 januari 1956 på besvär av H. A. Stenberg m. fl. samt av biträdande TI G. Colleen ang. P. T. Faxéns taxering år 1951.

[5] RR:s utslag den 6 mars 1956 på besvär av A. G. Winquist.

[6] 1953 års skatteflyktskommittés PM II.

[1] Se t. ex. SOU 1923: 69, s. 73.

[2] Ang. äldre rätt se Davidson, Kommentar, s. 89.

[3] Anmärkas må för fullständighetens skull att även dessa bolags karaktär av juridisk person har betydelse i vissa fall, se t. ex. *RÅ 1953 ref. 42.*

[4] Se ovan, s. 395 f.

[5] Jfr ovan, s. 312.

[6] Se t. ex. ovan, s. 120.

Att i detta sammanhang taga upp spörsmålet om den ur skilda synpunkter lämpligaste utformningen av reglerna rörande vad som skall utgöra skattesubjekt vid olika skatteformer skulle föra för långt. De gjorda antydningarna om innebörden av svensk inkomstskattelagstiftning äro tillräckliga för den fortsatta undersökningen.

I princip står alltså valmöjligheten öppen för de skattskyldiga att inom civillagstiftningens gränser välja juridisk form för sin verksamhet, det må gälla näringsverksamhet eller ren förvaltning. Skattelagstiftningen erbjuder även i andra hänseenden åtskilliga valmöjligheter. Ovan har erinrats om reglerna för beräkning av avdrag för skogs värdeminskning. Andra exempel äro metoderna för beräkning av inkomst av jordbruksfastighet eller för amortering av kostnader för inventarier i annan fastighet, vars inkomst icke schablonberäknas. Möjlighet att välja beskattningsperiod är ytterligare ett exempel. Vid skogsbeskattningen är valrätten helt fri och ett »hoppande» mellan värdeminskningsmetoderna godkännes, vilket också är fallet beträffande metoden för inkomstberäkningen i fråga om jordbruksinkomst. I sistnämnda fall skall dock viss avräkning ske vid övergång från en metod till annan. Ofta återkommande omläggning av beskattningsperioden har icke varit föremål för tvist i något mål, som dragits under prövning av högsta instans. Allmänt har dock ansetts att sakligt omotiverade och återkommande ändringar icke kunna godtagas.[7] Där inkomstskattelagstiftningen erbjuder olika alternativ kan därför icke generellt sägas, att valrätten är helt obunden. Någon enhetlig linje kan icke spåras, och någon ledning för bedömandet av valrättens innebörd i fråga om skattesubjekt lämnar anmärkta förhållande sålunda icke.

Nedan skola några konkreta situationer granskas.

Rättspraxis på inkomstbeskattningens område visar icke något exempel på skatterättsligt underkännande av rättshand-

[7] af Klercker, s. 79. Ett återhållande moment har tillkommit genom RR:s utslag den 20 oktober 1955 på besvär av AB Rottneros Bruk.

lingar på *äktenskapsrättens* område. I detta hänseende torde svensk beskattningsrätt intaga samma ståndpunkt som t. ex. tysk.[8] Tidigare torde ha förekommit att fästfolk — måhända efter erhållen kännedom om varandras ekonomiska förhållanden — skjutit upp vigseln från midsommarafton till någon dag efter halvårsskiftet för att undgå samtaxering första året. Det har givetvis icke gjorts gällande, att detta skulle innebära något otillåtet kringgående av beskattningsreglerna. S. k. skatteskilsmässor ha ej heller betraktats som skatterättsliga nulliteter. Exemplen kunna flerfaldigas.[9]

Känt är att fastighetsförhållandena i vissa delar av landet äro av så invecklad natur att skifte av *dödsbo,* bland vars tillgångar finnes fastighet, måste anstå i generationer. Något förbud mot att bibehålla dödsbo oskiftat finnes icke i svensk familjerätt. Ej heller har sådant förbud uppställts i beskattningshänseende. Enmansdödsboet erbjuder däremot ett problem genom svårigheten att konstatera när dödsboet skall anses avvecklat.[1] Tvist härom har uppstått i några fall[2], men ännu föreligger icke något avgörande i högsta instans.

I utländsk beskattningsrätt har spörsmålet om *aktiebolagsformens* underkännande i beskattningshänseende tilldragit sig uppmärksamhet. Svensk rättspraxis uppvisar endast ett fåtal rättsfall av intresse för bedömande av denna fråga. Någon motsvarighet till den norska diskussionen[3] om förutsättningarna för att ett aktiebolag skall i beskattningshänseende anses vara ett »proformaverk» har icke förekommit i vårt land. Däremot har i några fall uppstått tvist om huruvida viss verksamhet bedrivits eller vissa tillgångar ägts av ett aktiebolag eller av dess huvudaktieägare. I samband med behandlingen av KF om ersättningsskatt har ovan anmärkts rättsfallet *RÅ 1939*

[8] Se ovan, s. 93.
[9] Se bl. a. ovan, s. 291.
[1] Jfr Sandström, SvSkT 1954, s. 10.
[2] Se t. ex. SN 1955, s. 218 ff.
[3] Se ovan, s. 208 ff.

ref. 24[4], där bolag, som ägdes av två makar, enligt bolagsordningen hade till ändamål att förvärva och förvalta fast och lös egendom ävensom att mot säkerhet lämna aktieägarna ekonomiskt stöd genom ställande av pant eller borgen. Makarnahuvudaktieägarna hade i tidigare mål, *RÅ 1936 not. 454—6*, av vederbörande PN, som funnit bolaget vara allenast att betrakta som bulvan, ansetts skattskyldiga för de aktieutdelningar bolaget uppburit. Hos skattedomstolarna uppvisades avräkningsnota på en av makarna gjord försäljning av aktier till bolaget, å vilka utdelningen av PN ansetts skola taxeras hos makarna.[5] Såväl KR som RR underkände den i PN:s beslut framförda meningen. Lagstiftningen om ersättningsskatt, om kedjebeskattning av vissa familjebolags utdelningsinkomster samt om fondskatt bygger på ett godkännande i inkomstskattehänseende av förvaltningsbolag som verkliga skattesubjekt, varför rättspraxis icke kan sägas ha till uppgift att beträffande förvaltningsföretagen skära igenom den »juridiska fiktionen».[6] Emellertid kan en sådan situation föreligga, där omständigheterna visa att en verksamhet bedrives av huvudaktieägaren och icke av aktiebolaget. *RÅ 1947 not. 344* synes utgöra exempel på det anförda. Omständigheterna i målet voro följande.

RÅ 1947 not. 344. En skådespelare J. bildade ett aktiebolag A, som enligt kontrakt uppbar viss del av nettot å filmer, vari J. medverkat, och som i övrigt hyrde ut J. Bolaget uppbar 65 000 kr. under år 1941 och överförde till en pensionsstiftelse 55 000 kr. J. upplyste, att bolaget avsåg att driva även annan filmverksamhet samt att J:s osäkra inkomster motiverade en pensionering i denna form. TI invände, att bolagsbildningen framstod som en anordning vidtagen endast för att reglera J:s privata ekonomi och dess verksamhet enbart som ett uppbärande och förvaltande av J:s personliga inkomster. TN och PN

---

[4] Se ovan, s. 336.

[5] Jfr de sinsemellan motstridiga avgörandena i *RÅ 1934 not. 194* och *1936 not. 722*.

[6] Jfr ett äldre rättsfall *RÅ 1923 ref. 46*.

taxerade J. för hela beloppet 65 000 kr. KR gjorde i denna fråga ingen ändring. RR lämnade J:s besvär utan bifall.

I en kommentar till utgången i målet har detta återgivits under bl. a. rubriken »Skenbolag».[7] Fråga är emellertid som ovan antytts alls icke om att bolaget skulle vara en rättslig nullitet, utan huruvida inkomsten från »uthyrningen» av skådespelaren kunde med verkan i beskattningshänseende anses såsom en bolagets inkomst.[8] Utgången i målet synes kunna ha motiverats på samma sätt som ett tidigare återgivet amerikanskt utslag, där avtal om inkomstöverflyttning till make underkänts med ett torrt konstaterande, att fråga var om »arrangements by which the fruits are attributed to a different tree from that on which they grew».[9] Emellertid synes någon säker slutsats icke kunna dragas av utgången i det svenska målet.

Överföring av inkomst från fysisk person till ett honom närstående bolag har prövats i *RÅ 1952 not. 963*. En person W., som var berättigad till viss provision vid förmedling av försäljning av italienska jagare till svenska staten, hade före HD:s dom i mål om provisionen överlåtit vad han kunde komma att tillerkännas i sådan provision till ett av hans hustru ägt aktiebolag, vars bokföring enligt TI:s utredning hos KR och RR icke kunde tillmätas vitsord. Skattedomstolarna funno ej skäl att göra ändring i PN:s beslut att beskatta W. för provisionen.[1] Överlåtelsen av provisionen förtager icke dess karaktär av intäkt för W.

Avgöranden som i dessa och liknande mål t. ex. *RÅ 1942 not. 827* och *1952 not. 1480* grunda sig på omständigheterna

---

[7] SvSkT rättsfallshäftet 1948, s. 49.

[8] Jfr vidare nedan, s. 492 ff.

[9] Se ovan, s. 155. Jfr *NJA 1935, s. 81.*

[1] Svea Hovrätt hade år 1945 ogillat indrivningsmyndighetens krav om utfående av visst belopp för W:s äldre skatter ur den av HD utdömda provisionen.

i det enskilda fallet, och något speciellt skatterättsligt betraktelsesätt kan icke utläsas av RR:s ställningstaganden.[2]

Med hänsyn till senaste tidens debatt om kommanditbolag och deras erkännande eller icke vid inkomsttaxering skall nedan vissa spörsmål rörande dessa behandlas.

Kommanditbolag

Handels- och kommanditbolags inkomster beskattas enligt gällande rätt hos delägarna enligt den s. k. enkelbeskattningsprincipen. Emellertid har vid åtskilliga tillfällen en annan ordning övervägts. Inledningsvis skall en redogörelse lämnas för diskussionen härutinnan.

Praxis för beskattning enligt bevillningsförordningarna av handelsbolag, kommanditbolag och enkla bolag var vacklande, i det att på vissa orter bolaget taxerades och på andra platser taxering allenast skedde av delägarna.[3] Av inkomstskattens personliga natur ansågs emellertid följa att beskattningen skulle läggas hos delägarna.[4] En bestämmelse därom infördes i 1902 års KF om inkomstskatt och har alltsedan dess kvarstått oförändrad i inkomstskatteförfattningarna. Enkelbeskattningens princip har sålunda här varit lagfäst mycket länge; dock har förslag till ändring beträffande kommanditbolagens inkomster framförts gång efter annan.

Under förarbetena till vad som sedan stannade vid det s. k. kommunalskatteprovisoriet år 1920 ifrågasattes huruvida icke den del av vinsten, som tillkommer kommanditdelägare, borde i beskattningsavseende likställas med aktiebolags inkomst. För lagstiftning i sådan riktning talade enligt en inom finansdepartementet utarbetad promemoria dels den omständigheten, att kommanditdelägares ställning i många avseenden liknade aktieägares, och dels önskvärdheten av att förhindra, att aktie-

[2] Jfr s. k. kommissionärsbolag, se härom af Klercker, s. 88.

[3] Bet. 1901, s. 112.

[4] Bet. 1901, s. 112, förslag till lagtext, s. 17.

bolagen, för undvikande av beskattning ombildades till kommanditbolag.[5] Av en i samband därmed företagen statistisk utredning framgick, att kommanditbolagen voro jämförelsevis få men att denna bolagsform kommit till mera avsevärd användning under slutet av 1910-talet.[6] Huruvida angivna förhållande hade sin orsak i den för aktiebolagen skärpta beskattningen fann departementschefen år 1920 svårt att avgöra, men han ansåg lämpligt att genomföra den ifrågasatta likställigheten.[7] Förslaget föll emellertid i riksdagen.[8]

Även 1921 års kommunalskattekommitté var av den uppfattningen, att kommanditbolag borde i beskattningshänseende betraktas såsom en kombination av vanligt handelsbolag och aktiebolag, och förordade lagstiftning i enlighet därmed.[9]

Önskvärdheten att förhindra, att aktiebolag för undvikande av dubbelbeskattning ombildades till kommanditbolag fann 1924 års skatteberedning utgöra det mest bärande skälet för en dubbelbeskattning av kommanditdelägarnas inkomst.[1] Eftersom aktiebolagsformen icke fick användas om delägarnas antal understeg fem ifrågasatte skatteberedningen huruvida icke skattskyldigheten för kommanditbolag och för kommanditdelägares utdelning borde inträda först när kommandit-

[5] Prop. 191/1920, s. 295.

[6] Prop. 191/1920, s. 296.

[7] Prop. 191/1920, s. 296. Författningsförslagets 32 § 3 mom. sista stycket löd, s. 15 f.:

»Vanliga handelsbolag, enkla bolag och rederier taxeras icke, utan hänföres deras inkomst till de särskilda delägarnas inkomst med belopp, som för en var motsvarar hans andel av bolagets eller rederiets inkomst. Kommanditbolag taxeras för den del av sin vinst, som belöper å kommanditdelägarna, varemot beträffande vinsten i övrigt bestämmelserna i första punkten av detta stycke skola tillämpas.»

Även i övrigt förordades likställighet med aktiebolag, se förslagets 34 § 1 mom., s. 17.

[8] Andra särskilda utskottet 1/1920, s. 60.

[9] SOU 1924: 53, s. 450 f. För statsbeskattningens del föreslogs samma regel, SOU 1925: 10, s. 21.

[1] SOU 1926: 18, s. 16.

delägarnas antal översteg fyra. En annan väg att förhindra missbruk av kommanditbolagsformen syntes beredningen vara att i lagen om handelsbolag och enkla bolag införa en bestämmelse av innehåll, att i kommanditbolag icke fick finnas mer än ett visst antal kommanditdelägare. Förutsättningen för att man skulle välja denna väg var dock enligt skatteberedningen, att det även ur allmän lagstiftningssynpunkt kunde anses önskvärt att tillåta användningen av kommanditbolagsformen endast i de fall, då delägarnas antal var jämförelsevis litet.[2]

I kommunalskattepropositionen år 1927 förordade departementschefen kommunalskattekommitténs förslag och avvisade en uppdelning i stora och små kommanditbolag, enär antalet delägare kunde växla och ett bulvansystem för att hålla delägarnas antal nere kunde befaras uppkomma.[3]

Första särskilda utskottet år 1927 förordade skatteberedningens förslag. De av departementschefen uttalade farhågorna för att detta förslag skulle kunna tänkas föranleda bulvansystem torde visserligen ej vara betydelselösa men utgjorde enligt utskottets förmenande ej tillräckliga skäl att utsträcka den ifrågasatta dubbelbeskattningen till ett område, där den uppenbarligen ej var befogad, åtminstone ej förrän missbruk i syfte att orättmätigt få del av den endast för kommanditbolag med ett fåtal delägare avsedda förmånen verkligen kom till synes.[4] I samband med att riksdagen avvisade förslaget till kommunalskattelag föll även frågan om kommanditbolagens beskattning.

I avvaktan på bolagsskatteberedningens undersökningar avstod departementschefen år 1928 från att förorda ändring i då gällande regler.[5]

Bolagsskatteberedningen ställde sig mycket kritisk mot de tidigare förslagen och fann att dessa voro förenade med stora

[2] SOU 1926: 18, s. 16 f.
[3] Prop. 102/1927, s. 188.
[4] Första särskilda utskottet 1/1927, s. 37.
[5] Prop. 213/1928, s. 134. Jfr särskilda utskottet 1/1928, s. 26.

olägenheter.[6] De principiella invändningarna kunna sammanfattas sålunda. Kommanditavtalets innehåll skulle i det enskilda fallet bliva avgörande för i vad mån skatten hos bolaget på utdelning skulle träffa kommanditdelägarna eller ej. Sannolikt skulle i senare fallet de solidariskt ansvariga vidkännas en stor andel av skatten.[7]

Beredningen fann emellertid ej omöjligt att åstadkomma en principiellt riktig lagstiftning, men en sådan skulle ändock icke innebära likställighet mellan kommanditbolag och aktiebolag.[8] En av beredningen verkställd statistisk undersökning gav vid handen att kommanditbolagsbildningen för det dåvarande ej varit särskilt omfattande.[9] Med hänsyn därtill avstod beredningen från att framlägga något förslag.

Ett exempel på särlagstiftning för kommanditbolag och handelsbolag erbjuder 1954 års KF om taxering för inkomst av medel, som insatts å skogskonto, vilken författning enligt uttrycklig bestämmelse i 1 § icke är tillämplig å inkomst, som delägare åtnjutit av bolagets verksamhet. Såsom stöd för denna begränsning framhöll departementschefen, att redan vid förordningens tillkomst gällande bestämmelser om bolagsmännens beskattning möjliggjorde en uppdelning i beskattningsavseende av en eljest enhetlig inkomst. Systemet med skogskonto syftade enligt departementschefen främst till att mildra verkningarna av beskattningens progressivitet, varför det icke kunde anses påkallat att utsträcka tillämpningen till sådana skattskyldiga, som på annan väg uppnådde en nedsättning i progressiviteten.[1]

Under lagstiftningsarbetet har hittills uppmärksamheten fästs vid risken för att aktiebolag skulle ombildas till kommanditbolag, och det problem, som otvivelaktigt för närva-

[6] SOU 1931: 40, s. 296.
[7] SOU 1931: 40, s. 294.
[8] SOU 1931: 40, s. 294 f.
[9] SOU 1931: 40, s. 296 ff.
[1] Prop. 14/1954, s. 25. Se härom vidare, Åbjörnsson, s. 27.

rande i den skatterättsliga diskussionen tilldrager sig det största intresset, dvs. i inkomst- och förmögenhetsplittrande syfte tillkomna kommanditbolag inom en familj med fadern som komplementär och minderåriga barn som kommanditdelägare, har i och för sig icke i samma utsträckning fängslat lagstiftaren.

Huruvida verksamhet rätteligen skall anses utövad av handels- eller kommanditbolag eller någon dess delägare utgör samma problem som behandlats ovan i fråga om aktiebolag. Emellertid tillkommer beträffande handels- och kommanditbolag ett särskilt moment nämligen själva bolagsavtalet. Såsom exempel på fall, där tvist förelegat om bolagsavtal, må nämnas *RÅ 1951 ref. 27*, vari omständigheterna voro följande.

RÅ 1951 ref. 27. A hade anställning som representant för företaget C och slöt med sina omyndiga söner ett avtal, vilket godkändes av sönernas gode man och överförmyndaren, att under gemensam firma driva agenturverksamhet. Bolaget övertog agenturen för C. Enligt avtalet skulle A fungera som rörelsens föreståndare och ensam teckna bolagets firma samt erhålla årslön av 1 500 kr. Vinsten skulle i övrigt delas lika mellan delägarna. A skulle vidare ensam svara för bolagets alla förpliktelser och övriga ekonomiska följder av avtalet. Delägarna tillsköto icke något kapital. Verksamheten bestod väsentligen i upptagande av telefonorder och A:s resor inom försäljningsdistriktet. Sönerna bedrevo under större delen av beskattningsåret studier. RR fann A skattskyldig för bolagets hela provisionsinkomst med motivering, att sönerna icke genom kapitalinsatser eller genom nämnvärda arbetsprestationer tagit del i verksamheten samt vid sådant förhållande denna verksamhet måste anses ha utövats icke i bolag mellan dem och fadern utan av den senare ensam.

Nial har anmärkt detta rättsfall såsom exempel på att, om någon (eller några) delägares prestationsskyldighet är alltför ringa i förhållande till annan bolagsmans, förhållandet kan uppfattas så att det blott till skenet är fråga om ett bolag.[2] Hade sönerna iklätt sig skuldansvar torde enligt Nial detta

[2] Nial, Handelsbolag, s. 33 not. 2.

utgjort tillräcklig prestation för att ett bolag skulle föreligga.[3] Såsom exempel på fall som böra bedömas på samma sätt anför Nial det, då en person avtalat med en annan att bilda kommanditbolag genom att den förre till fullo inbetalar den andres insats, och hänvisar till *RÅ 1955 ref. 5*. I sistnämnda mål, hade två makar skänkt en var av sina minderåriga söner 1 000 kronor på villkor att medlen insattes som andel i ett kommanditbolag enligt ett mellan föräldrarna och barnen slutet avtal. I detta avtal hade bl. a. stadgats att fadern ensam skulle förestå och vara ansvarig för rörelsen, vilken avsåg en bilagentur. RR:s majoritet fann, att fråga icke varit om att föräldrarna och deras minderåriga söner skulle på sätt avses i lagen om handelsbolag och enkla bolag samverka för vinnande av gemensamma fördelar utan allenast om en utfästelse från mannen att till hustrun och barnen dela med sig av den vinst han kunde erhålla på sin verksamhet.[4]

Med iakttagande av föräldrabalkens regler och efter inhämtande av vederbörliga godkännanden kunna giltiga bolagsavtal slutas med föräldrar och deras minderåriga såsom delägare.[5] RR har också i ett den 13 januari 1956 meddelat utslag på besvär av direktören S. Ternström m. fl. i beskattningshänseende godkänt ett sådant kommanditavtal. Omständigheterna i målet voro följande.

RR:s utslag den 13 januari 1956 på besvär av direktören Sten Ternström m. fl. Genom särskilda den 1 januari 1950 dagtecknade gåvobrev bortgav Sten Ternströms fader, Rolf Ternström, till ett vart av Stens fyra minderåriga barn ett belopp av 7 500 kr. Enligt en den 18 mars 1950 dagtecknad, såsom kommanditbolagsavtal betecknad handling hade, sedan Rolf Ternström till vart och ett av barnen i gåva överlämnat 7 500 kr. utgörande del av hans fordran hos handelsbolaget W. Schmidt & Co, med avsikt att dessa fordringar skulle utgöra kommanditandel i ett till kommanditbolag ombildat handels-

[3] Nial, Handelsbolag, s. 33 not. 2.
[4] Jfr Nial, Handelsbolag, s. 29 f.
[5] Walin, Föräldrabalken, s. 330.

bolag, mellan Sten Ternström och advokaten H. Santesson såsom god man för barnen träffats överenskommelse om bildande av ett kommanditbolag, benämnt W. Schmidt & C:o, Sten Ternström, Kommanditbolag, vilket skulle ha till ändamål att fortsätta den av handelsbolaget W. Schmidt & C:o bedrivna handelsrörelsen med kol och byggnadsvaror. Ansvarigheten skulle för Sten Ternström vara obegränsad och för barnen begränsad till insatskapitalet. Kommanditbolagets verksamhet skulle anses ha tagit sin början den 1 januari 1950. Bolagsavtalet skulle anses vara slutet för en tid av fem år från sistnämnda tidpunkt och skulle, om uppsägning ej skett senast sex månader före utgången av nämnda tid, anses vara förlängt på fem år. I det gemensamma företaget skulle vart och ett av barnen såsom kommanditkapital insätta sin fordran hos handelsbolaget å 7 500 kr., och Sten Ternström skulle insätta sin kapitalandel i handelsbolaget enligt ingående balanskonto den 1 januari 1950. Av årsöverskott skulle, sedan Sten Ternström erhållit lön, envar av delägarna åtnjuta fem procent ränta å i kommanditbolaget innestående medel, varefter resterande vinst enligt beslut mellan delägarna varje år skulle fördelas mellan dem. Om bolaget till följd av uppsägning eller annan orsak skulle träda i likvidation, ägde Sten Ternström, därest han så önskade, rätt att utlösa kommanditdelägarna eller deras rättsinnehavare med kommanditlottens kapitalbelopp. Sten Ternström uppgav sin inkomst från kommanditbolaget till 30 330 kr. I den för vart och ett av barnen avgivna självdeklarationen uppgavs inkomsten från kommanditbolaget till 2 500 kr. Som förmögenhet upptogs för vart och ett av barnen insatskapital hos kommanditbolaget, 7 500 kr. TN följde deklarationerna. Vederbörande PN taxerade Sten Ternström för hela kommanditbolagets inkomst och undanröjde barnens taxeringar. Såsom skäl för sitt beslut anförde PN i huvudsak följande. Kommanditbolagsbildningen och den verkställda fördelningen av inkomsten syntes utgöra en form för Sten Ternströms fullgörande av hans underhållsskyldighet mot barnen. Av deras självdeklarationer framginge, att barnens inkomster icke lagts till deras förmögenhet. På grund därav måste barnens inkomst från kommanditbolaget till den del den överstege fem procent ränta på kommanditkapitalet anses utgöra betalning för barnens uppfostran, för vilken avdrag ej var medgivet. Rörelseinkomsten hade därför fördelats så, att på Sten Ternström belöpte kommanditbolagets hela rörelsevinst med avdrag för fem pro-

cent ränta å barnens andelar. KR fann ej skäl att göra ändring i PN:s beslut. Hos RR fullföljde Sten Ternström och barnen sin talan. RR biföll denna och anförde bl. a.: »Genom vad i målet förekommit kan icke anses visat, att kommanditbolaget tillkommit för skens skull eller att bolagsavtalet eljest saknar laga verkan eller att vid fördelningen av bolagets vinst Sten Ternström till förmån för barnen förfogat över belopp som skäligen tillkommit honom själv.»

Genom detta avgörande[6] har RR ånyo visat sig beredd att vid bedömande av bolagsavtal följa civilrättsliga regler och att icke med stöd av någon slags »Typenlehre» bortse från civilrättsliga realiteter. 1953 års skatteflyktskommitté har ej heller utgått från annan uppfattning vid utformandet av sitt förslag till vissa regler beträffande kommanditbolag, vari föräldrar och barn ingå som delägare.[7]

---

[6] Frågan om bolagsavtal förelegat eller ej har även i äldre mål varit föremål för prövning, se *RÅ 1928 not. 647.*

[7] 1953 års skatteflyktskommittés PM II.

KAPITEL V

Kringgående av skattelag
Sammanfattning

Den föregående framställningen har visat, hur problemet om ett samtidigt tillgodoseende av kraven på effektivitet och rättssäkerhet inom beskattningen har upptagit och alltjämt upptager den skatterättsliga debatten i Sverige och i utlandet. Såsom kunnat förmodas har någon allmängiltig lösning på problemet icke framkommit. Inom det nuvarande skattesystemets ram torde en definitiv lösning ej heller kunna förväntas. Läget kan bäst karakteriseras med amerikanen Rudicks ord: »Taxes and tax avoidance were probably born twins, and are likely to continue their joint existence until the millennium of a taxless world».[1] Riktigheten av detta yttrande torde endast kunna ifrågasättas om den mentalitet skulle vinna allmän spridning, vilken ledamoten av Supreme Court i USA Mr. Justice Holmes gav uttryck åt i det bekanta yttrandet: »I like to pay taxes. With them I buy civilization».[2]

En sammanfattning av de gjorda undersökningarna med särskild hänsyn till svensk rätt kan måhända ändock ha det värdet, att ökad klarhet vinnes om det avhandlade problemets natur.

Kringgående av lag har i utländsk doktrin såsom framgår av Avd. I Kap. I uppfattats som antingen ett lagtolkningsproblem eller ett speciellt rättsinstitut. Företrädare för nordisk doktrin, vilka behandlat spörsmålet, synas allmänt ha anslutit

[1] Cit. från Balter, s. 33.
[2] Cit. från Paul, s. 277.

sig till den förstnämnda meningsriktningen.[3] Att kringgående av lag är artskilt från skenrättshandlingar torde numera vara ett allmänt erkänt förhållande.[3a]

Redogörelsen i Avd. II för viss utländsk beskattningsrätt har givit vid handen, att kringgående av skattelag väsentligen uppfattas som ett lagtolkningsproblem. Olika åsikter ha dock uttalats i fråga om innebörden av detta tolkningsproblem. Särskilt i tysk och schweizisk diskussion har understrukits, att kringgående av skattelag är ett spörsmål av annan natur än kringgående av annan lag.[4] Starka invändningar ha emellertid under senare tid riktats mot dylika tankegångar.[5]

Undersökning av svensk beskattningsrätt, i de delar densamma behandlats i detta arbete, har visat, att någon allmänt erkänd metod för tolkning av skattelag icke finnes samt att meningsmotsättningar råda om vad som är att förstå med kringgående av skattelag.[6] I syfte att erhålla åtminstone en preliminär avgränsning av problemet kringgående av skattelag ha i Avd. III Kap. II till granskning upptagits vissa spörsmål såsom blandat köp och gåva, förtäckt utdelning, skenrättshandlingar samt bulvanförhållanden, vilka spörsmål i den skatterättsliga debatten tilldragit sig särskild uppmärksamhet. Analysen av rättspraxis kring dessa företeelser har ådagalagt, att de kunna med stöd av allmänna regler och rättsgrundsatser och sålunda utan uppställande av några speciellt skatterättsliga regler erhålla ett bedömande, som står i överensstämmelse med skattelagstiftningens principer. Från kringgående av skattelag har vidare avskilts falskdeklaration, eftertaxering och skönstaxering. Den i Avd. III Kap. III och IV verkställda genomgången av viss lagstiftning och rättspraxis har givit stöd för riktigheten av den i Avd. III Kap. II preliminärt gjorda av-

[3] Avd. I Kap. II.

[3a] Avd. I Kap. I och II.

[4] Se ovan, s. 82 ff. och 115.

[5] Se ovan, s. 107 ff.

[6] Se ovan Avd. III Kap. I och II.

gränsningen.[7] Svensk rättspraxis intager i angivna hänseenden den ståndpunkt, som vunnit allmänt erkännande i utländsk beskattningsrätt.

Mot bakgrunden av den svenska och utländska debatten rörande kringgående av lag, särskilt skattelag, har i Avd. III Kap. II uppställts följande tre möjliga alternativ till klassificering av spörsmålet: ett allmänt tolkningsproblem, en särskild metod för tolkning av skattelag eller ett speciellt skatterättsligt institut. Med skatterättsligt institut skulle förstås ett juridiskt kringgåendebegrepp av den art, som uppställts av vissa äldre tyska författare såsom Barthelmes och Pfaff. För att skapa underlag för ett ställningstagande till problemets innebörd i svensk beskattningsrätt har undersökning av viss lagstiftning och rättspraxis företagits i Avd. III Kap. III och IV.

Resultatet av denna undersökning skall här sammanfattas för att belysa vad som enligt svensk beskattningsrätt är att förstå med kringgående av skattelag. Början göres med frågan huruvida ett särskilt skatterättsligt institut kan sägas vara utbildat i svensk beskattningsrätt.

Arvsskattens kompletterande med en allmän gåvoskatt, införandet av utskiftningsskatten, ersättningsskatten och fondskatten samt tillkomsten av KF om beskattning av vissa kapitalförsäkringar ha föregåtts av noggranna överväganden, vilka helt eller delvis återgivits i det föregående.[8] Dessa överväganden kunna icke till någon del sägas vara grundade på föreställningen om ett skatterättsligt institut i nyss angiven mening. Vad angår sådana stadganden, vilka hänvisa till en skönsmässig bedömning (såsom 54 § KL i fråga om s. k. svarta familjebolags skattskyldighet för utdelning, punkt 3 b. av anvisningarna till 29 § KL beträffande jämkning av tillgångs anskaffningsvärde i visst fall, 43 § och 57 § 3 mom. KL samt 7 § f) Sf[9]) eller innehålla dispensregler, har vid den verk-

[7] Se ovan, s. 302 ff.

[8] Se ovan Avd. III Kap. III.

[9] Se ovan Avd. III Kap. III.

ställda genomgången av förarbetena till dessa lagrum ej heller kunnat uppspåras något kringgåendebegrepp av allmän betydelse för beskattningsrätten. Förarbetena till övergångsbestämmelserna till 1945 års uppbördsförordning, KF om investeringsskatt samt de olika förordningarna om investeringsavgift jäva icke det sagda.[1] En fråga återstår i detta sammanhang att besvara, nämligen om rättspraxis kan sägas ha utformat ett särskilt kringgåendebegrepp. Några principiella avgöranden böra bringas i erinran. HD avvisade beskattning av förmånstagareförvärv såsom gåva eller arv utan stöd av lag.[2] RR fann beskattning ej kunna ske i fråga om nedsättning av aktiekapital för inlösen av gratisaktier innan särskilda regler införts i KF om utskiftningsskatt.[3] Samma principiella ståndpunkt utvisar RR:s ställningstagande till belånad kapitalförsäkring.[4] Majoritetens uppfattning i Lundin-målet *RÅ 1953 ref. 10* ger även klart uttryck för att RR icke erkänt ett särskilt kringgåendebegrepp.[5] Emellertid uppvisar rättspraxis — i de delar den behandlats i detta arbete — två anmärkningsvärda undantag från den rättsliga syn, som kan utläsas av de senast anmärkta avgörandena. Här åsyftas RR:s praxis under tiden 1935—1954 i fråga om benefika upplåtelser av avverkningsrätt samt RR:s ställningstagande till de s. k. benefika barnreverserna.[6] Såsom tidigare anmärkts innebar RR:s praxis under angivna tid i fråga om benefika upplåtelser av avverkningsrätt uppställande av en presumtion om skengåva. Eftersom denna presumtion är en singulär företeelse i rättspraxis och RR i vissa mål på 1920-talet och år 1955 i stället använt en analogiserande tolkning beträffande beskattningen av dylika upplåtelser, torde icke kunna hävdas att RR använt sig

[1] Se ovan, s. 383 ff.
[2] Se ovan, s. 316.
[3] Se ovan, s. 330.
[4] Se ovan, s. 344.
[5] Se ovan, s. 284 ff.
[6] Se ovan, s. 464 ff. och 476 ff.

av ett speciellt kringgåendebegrepp. Ränta å s. k. benefika barnreverser har i vissa fall underkänts med motivering, att räntan icke är ränta utan frivilligt åtagande av en i lag föreskriven underhållsskyldighet. Numera synes RR i plenum ha förvägrat utgivaren avdrag för ränta å barnrevers även i fall motsvarande *RÅ 1953 ref. 50.*[7] Skulle RR ha anslutit sig till uppfattningen om ett särskilt skatterättsligt institut i ovan angiven mening, hade RR redan i de första målen rörande barnreverser bort underkänna desamma i beskattningshänseende. RR:s ställningstagande i barnreversmålen torde i stället kunna återföras till allmänna överväganden av rättspolitisk natur.

En sammanfattning av de gjorda iakttagelserna visar, att lagstiftning och rättspraxis icke kunna sägas utgå från kringgående av skattelag såsom ett speciellt skatterättsligt institut.

Därest detta konstaterande är riktigt, kvarstår emellertid problemet om tillgodoseende av både rättssäkerhet och effektivitet vid lösandet av de spörsmål, som i denna framställning sammanförts under beteckningen kringgående av skattelag. Med hänsyn till de slutsatser, som ovan ansetts kunna dragas av den verkställda undersökningen, återstår att belysa problemet ur lagtolknings- och lagstiftningssynpunkt. I särskilda avsnitt skola nedan behandlas dessa två aspekter på kringgående av skattelag.

Kringgående av skattelag ett lagtolkningsproblem

Såsom ovan i åtskilliga sammanhang anmärkts har kringgående av skattelag såsom lagtolkningsproblem uppfattats på väsentligen två olika sätt. Wackernagel är den mest framträdande representanten för den meningsriktning, som betecknar kringgående av skattelag såsom ett allmänt lagtolkningsproblem.[8] Motsatt uppfattning, nämligen att kringgående av

[7] Se ovan, s. 483.

[8] Se ovan, s. 107.

skattelag är ett spörsmål om en för beskattningsrätten speciellt utbildad lagtolkningsmetod, hyllas av bl. a. Becker[9] och Blumenstein[1]. Wheatcroft synes vara den ende anglosaxiske författare, som hyser en uppfattning likartad med den sistnämnda meningsriktningen.[2]

Med stöd av den gjorda undersökningen i Avd. III Kap. II —IV skall ett försök göras att för svensk beskattningsrätts del taga ställning till de två angivna huvudriktningarna. Därvid skall först belysas i vad mån en speciellt skatterättslig tolkningsmetod kan sägas vara utbildad i svensk beskattningsrätt inom de områden, som behandlats.

Såsom framgår av Avd. II och Avd. III Kap. II ha åtskilliga uppfattningar förts fram beträffande motiveringen för och innebörden av en speciell tolkningsmetod, som allenast tager sikte på kringgående av skattelag. Lagtolkning med beaktande av skattelagens speciella karaktär utgör enligt Becker den metod, som anvisats i 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung.[3] Denna lagtolkningsmetod följer enligt Blumenstein av logiska överväganden.[4] Ball grundar »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» på beskattningsrättens självständighet, vilken möjliggör ett bekämpande av kringgående.[5] Schlegel är i huvudsak av samma mening som Ball.[6] En viss motsvarighet till »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» utgör den i anglosaxiska länder debatterade »business-purpose»-doktrinen[7] och den friare tolkning, som förordas beträffande transaktioner mellan personer »not dealing at arms' length».[8]

---

[9] Se ovan, s. 84.
[1] Se ovan, s. 112.
[2] Se ovan, s. 128.
[3] Se ovan, s. 84.
[4] Se ovan, s. 112.
[5] Se ovan, s. 57 ff. Jfr Griswolds och Pauls uppfattning, s. 146 f.
[6] Se ovan, s. 103.
[7] Se ovan, s. 164 ff.
[8] Se ovan, s. 139.

Ljungman[9], Sterner[1] och Welinder[2] synas företräda en uppfattning, som nära ansluter sig till den förstnämnda av de ovan angivna huvudriktningarna. Kuylenstierna, som förordar en friare lagtolkning överhuvud, en lagtolkning av närmast subjektiv natur, har i sitt votum i *RÅ 1953 ref. 10* tagit avstånd ifrån en särskild lagtolkningsmetod för sådana fall då den skattskyldige vidtagit lagliga åtgärder i syfte att vinna skattelindring. Den av Sandström skisserade definitionen av skatterättslig skentransaktion[3] ävensom Hedborgs uttalanden om skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder[4] synas ådagalägga en uppfattning, som står nära den i tysk och schweizisk beskattningsrätt vedertagna. I sammanhanget bör ihågkommas, att Sandström i princip avvisar analog lagtillämpning och fyllande av luckor genom en extensiv tolkning[5], samt att Hedborg som förutsättning för extensiv tolkning i kringgåendefallen uppställer kravet på att grunden för vederbörande skattebestämmelser skall vara klar.[6]

»Die wirtschaftliche Betrachtungsweise» i Balls och Schlegels mening har hittills icke vunnit erkännande av någon svensk författare.

De speciella tolkningsmetoder, som rekommenderats för bekämpande av kringgående, anknyta i regel till förekomsten av ett den skattskyldiges syfte att undgå skatt. Den i amerikansk diskussion framförda »business-purpose»-doktrinen kan sägas i sig innesluta ett omvänt betraktelsesätt mot det, som förutsätter ett syfte att undvika skatt, i det att enligt »business-purpose»-doktrinen den bristande affärsmässigheten är det väsentliga kriteriet. Besläktad med »business-purpose»-doktrinen,

---

[9] Se ovan, s. 246.
[1] Se ovan, s. 252 f.
[2] Se ovan, s. 246 f.
[3] Se ovan, s. 248 ff.
[4] Se ovan, s. 250 ff.
[5] Se ovan, s. 225.
[6] Se ovan, s. 251 f.

men mer begränsad än denna är den uppfattningen, att en friare tolkning är tillåten beträffande åtgärder »not at arms' length». I det följande skall ett försök göras att med stöd av den tidigare utredningen belysa, huruvida tolkning av svensk skattelag följer någon särskild metod i sådana situationer, där syfte att undvika skatt förefinnes hos den handlande eller vidtagen åtgärd icke är affärsmässigt motiverad eller en transaktions utformning har betingats av intressegemenskap.

Skattskyldigs *syfte* att disponera sina ekonomiska angelägenheter så, att minsta möjliga skatt följer, är naturligen ofta förenat med andra motiv. I de exempel, som lämnas nedan, kan därför ej med bestämdhet göras gällande, att syftet att undvika skatt varit det enda motivet för åtgärderna.

Före B-skatten och utskiftningsskatten förekom, att bolag med ansamlade vinstmedel upplöstes, varefter ett nytt bolag bildades med aktiekapital motsvarande summan av det upplösta bolagets aktiekapital och dess vinstmedel.[7] Från tillämpningen av KF om utskiftningsskatt kan erinras om utgången i målet *RÅ 1948 ref. 35*.[8] I angivna fall har, trots förekomsten av ett uppenbart syfte att kringgå dubbelbeskattningsreglerna, beskattning ej ansetts kunna ske utan särskilt författningsstöd. Så har ej heller befunnits möjligt i *RÅ 1953 ref. 10*.[9] Enligt vad 1944 års allmänna skattekommitté framhållit har beskattning ej ens ansetts kunna ske med stöd av 1 § KF om kupongskatt i dess ursprungliga lydelse i det fall, att en i utlandet bosatt person överlåtit sina svenska aktier till ett av honom ägt svenskt holdingbolag, vilket enligt äldre rätt ägde skattefritt uppbära utdelning, som därefter användes till amortering av köpeskillingen för aktierna samt räntebetalning.[1] Beträffande utskiftning av vinstmedel vid likvidation av utländskt

[7] Se ovan, s. 321.
[8] Se ovan, s. 330.
[9] Se ovan, s. 284 ff.
[1] Se ovan, s. 300 f.

bolag har denna dock av RR år 1954 utan stöd av uttrycklig föreskrift jämställts med utdelning.[2] I ett år 1956 avgjort mål har RR däremot funnit vad som tillgodoförts i Sverige bosatt delägare i samband med utländskt aktiebolags likvidation icke utgöra för mottagaren skattepliktig inkomst av kapital.[3]

Från familjebeskattningens område påkalla RR:s avgöranden rörande de benefika upplåtelserna av avverkningsrätt[4] samt de s. k. benefika barnreverserna[5] särskild uppmärksamhet. RR:s skiftande motiveringar i fråga om beskattning hos upplåtaren av dylik avverkningsrätt ha icke uttryckligen knutits till själva syftet att kringgå KL, även om detta syfte legat till grund för uppställande av en presumtion om skengåva. Numera synes RR ha lämnat denna linje. Avgörandena från år 1955 i denna fråga tyda på en analogiserande tolkning, vilken måhända av RR ansetts motiverad av upplåtarens syfte att kringgå KL. Av RR:s utslag från år 1955 kan dock icke någon längre gående slutsats dragas. I framställningen av skogsbeskattningen har den förmodan framförts, att flertalet av RR:s avgöranden får ses mot bakgrunden av en önskan att upprätthålla kontinuitet i skogsbeskattningen.

Vad angår de s. k. barnreverserna är RR:s ståndpunkt ej heller uttryckligen motiverad av den skattskyldiges syfte att undvika skatt.

De RR:s avgöranden, om vilka här erinrats, samt det material, som i övrigt framlagts i Avd. III Kap. II—IV, giva icke belägg för att RR allmänt tillämpar en särskild tolkningsmetod i sådana fall, där den skattskyldiges åtgärder varit dikterade av en önskan att undvika skatt. Å andra sidan kan icke bortses ifrån att RR i något fall kan ha fäst avgörande vikt vid dylikt syfte.

Beträffande den principiella sidan av spörsmålet om upp-

[2] Se ovan, s. 327.

[3] *RR:s utslag den 9 mars 1956 på besvär av Rederiab. Edsfors.*

[4] Se ovan, s. 462 ff.

[5] Se ovan, s. 476 ff.

ställandet, utan stöd av lag, av en särskild tolkningsmetod enligt tyskt och schweiziskt mönster förtjänar Wackernagels tidigare återgivna granskning den största uppmärksamhet.[6] Han har bl. a. visat, att beskattning grundad på förekomsten av ett den skattskyldiges syfte att kringgå skattelag innebär en beskattning på grundval av en norm, som icke återfinnes i skattelagen. Dessutom strider en dylik beskattning mot likformig beskattning i den meningen, att samma rättshandling under i övrigt oförändrade förhållanden föranleder beskattning om angivna syfte föreligger men annars icke. Wackernagels kritik är i sig självt helt övertygande. Behov av någon ytterligare utveckling av densamma förefinnes icke.

Även rättstekniska synpunkter böra läggas på spörsmålet om tillämpande av en speciell och extensiv tolkningsmetod i situationer, där syfte att kringgå skattelagen förelegat hos den skattskyldige. Först reser sig frågan om bevisningen. Av jämförelsen mellan rättspraxis beträffande KF om ersättningsskatt och RN:s tillämpning av 54 § KL om de s. k. svarta familjebolagen[7] har ovan ansetts kunna utläsas, att det subjektiva rekvisitet i 1 § KF om ersättningsskatt saknat egentlig betydelse. Syftet har vid tillämpningen av punkt 3 b. av anvisningarna till 29 § KL ansetts föreligga, där intressegemenskap varit för handen.[8] Enligt övergångsbestämmelserna till 1945 års uppbördsförordning hade taxeringsintendenten bevisskyldigheten om den skattskyldiges syfte. Ändringsprocenten i dylika mål, vilka på den skattskyldiges besvär drogos under skattedomstolarnas prövning, var betydande, vilket visar hur uppfattningarna om syftet divergerat. Beträffande svensk rätt ha svårigheterna med ett dylikt stadgande belysts av Kuylenstierna[9], och i Avd. II Kap. III ha återgivits några uttalanden i amerikansk rätt av ledamöter i Supreme Court rörande de

[6] Se ovan, s. 113 ff.
[7] Se ovan, s. 338 f.
[8] Se ovan, s. 376.
[9] Se ovan, s. 406 f.

komplikationer, vilka sammanhänga med ett likartat stadgande i amerikansk skattelagstiftning.[1] Anknytes en extensiv tolkningsmetod allenast till förekomsten av ett syfte att kringgå skattelagen, skall såsom tidigare anmärkts själva kringgåendet icke i och för sig föranleda beskattning.

En nödvändig förutsättning för den här diskuterade tolkningsmetoden är, att de subtila bedömanden, vilka med nödvändighet föranledas av att ifrågavarande syfte skulle utgöra rättsfaktum, skola verkställas under betryggande former, dvs. taxeringsprocessen och taxeringsorganen måste utformas för denna uppgift. En sådan omläggning av taxeringsprocessen jämte utbyggnad av taxeringsorganisationen och skattedomstolarna kan av ekonomiska och praktiska skäl knappast förväntas bliva genomförd.

Ytterligare må blott ett förhållande, som tidigare berörts, understrykas, nämligen att varje ekonomiskt bedömande måste vid högt skattetryck inkludera de skatterättsliga konsekvenserna. Den meningsriktningen, som förordar en särskild tolkningsmetod, knuten till skattskyldigs syfte att med lagliga medel söka undvika skatt, är därför orealistisk. Någon skillnad mellan en sådan tolkningsmetod och en extensiv tolkning överhuvud på beskattningsrättens område kan icke upprätthållas.

»*Business-purpose*»*-doktrinen*[2] är till sin innebörd oklar och Supreme Court i USA har, såvitt kunnat utrönas, icke fixerat den i någon entydig form. Utgången av målet Gregory v. Helvering har uppfattats såsom uttryck för denna tolkningsmetod eller för en sedvanerättslig regel, men Pauls analys av utslaget kan i viss mån sägas tyda på att »business-purpose»-doktrinen har ett begränsat innehåll. Andra amerikanska för-

[1] Se ovan, s. 160.
[2] Se ovan, s. 164 ff.

fattare äro emellertid av den meningen, att »business-purpose»-doktrinen har en vidsträcktare betydelse. Därpå tyder även ett utslag meddelat av Supreme Court år 1949. Hur därmed än må förhålla sig är uppenbart, att »business-purpose»-doktrinen är lika otjänlig som en särskild tolkningsmetod, knuten till förekomsten av den skattskyldiges syfte att kringgå skattelagen. De invändningar, som anförts mot den sistnämnda metoden, kunna med samma rätt riktas mot »business-purpose»-doktrinen, eftersom denna i realiteten förutsätter, att den skattskyldige skall visa, att motivet för vidtagna åtgärder icke varit att kringgå skattelagen. Som ovan framhållits är det nämligen verklighetsfrämmande, att vid ett ekonomiskt bedömande bortse från skattekonsekvenser. Vidare förutsätter den tankegång, som ligger under »business-purpose»-doktrinen som allmän tolkningsmetod på beskattningsområdet, möjligheten av att uppställa modeller för ekonomiskt handlande i ett samhälle *utan* skatter. En sådan modell skulle därefter jämföras med den i verkligheten vidtagna handlingen, och föreligger icke kongruens mellan modellen och handlingen är den sistnämnda i avsaknad av »business-purpose». Konstruktioner av typen »business-purpose»-doktrinen, sådan den här uppfattats, måste därför bestämt avvisas. I svensk beskattningsrätt kunna »business-purpose»-doktrinen och därmed besläktade tankegångar i renodlad form icke sägas ha vunnit erkännande. Belägg härför lämnar redogörelsen för rättspraxis i Avd. III Kap. IV i fråga om val av skattesubjekt. »Business-purpose»-doktrinen är därjämte begränsad till allenast beskattningen av näringsverksamhet och kan givetvis icke tillämpas på ekonomiska dispositioner på det familjerättsliga området.

Den kritik, som här riktats mot »business-purpose»-doktrinen som tolkningsregel gäller även det i 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung uppställda rekvisitet »ovanlig rättshandling».

Till förebyggande av missförstånd må särskilt anmärkas, att vad här anförts givetvis icke har avseende å bedömande av nödig kostnad vid beräkning av inkomst enligt KL.

Återstår så att besvara frågan om en extensiv lagtolkning i svensk beskattningsrätt, i de delar den här behandlats, knutits till förekomsten av *intressegemenskap* och dess betydelse för utformningen av transaktioner mellan personer »not dealing at arms' length». De exempel på RR:s praxis, vilka särskilt framdragits i detta kapitel, kunna icke sägas giva belägg för att RR tillämpar en dylik extensiv tolkning. Lagstiftaren har därjämte funnit erforderligt att uppställa särskilda regler för bedömandet av transaktioner mellan personer, vilkas handlande med varandra rönt inverkan av förefintlig intressegemenskap. Ett avgörande skäl mot att hävda en allmän extensiv tolkningsmetod för situationer av anmärkt art är, att begreppet intressegemenskap är oenhetligt i skattelagstiftningen. Erinras må allenast om utformningen av begreppet intressegemenskap i 54 § KL beträffande de s. k. svarta familjebolagen, bestämmelserna i KL om s. k. organisationsaktier, punkten 3 b. av anvisningarna till 29 § KL, 43 § och 57 § 3 mom. KL, 19 § KF om investeringsskatt samt 3 och 18 §§ KF om investeringsavgift. Därutöver förekomma andra utformningar av begreppet intressegemenskap, av vilka här endast må hänvisas till kontrollstyrelsens tolkning vid tillämpningen av varuskatteförordningen.[3]

Förutsättningen för en särskild tolkningsmetod på beskattningens område för situationer, där intressegemenskap förefinnes, måste vara att begreppet intressegemenskap kan givas en klar och enhetlig innebörd. Då ett sådant enhetligt begrepp icke ens av lagstiftaren ansetts kunna uppställas på inkomstbeskattningens område, kan angivna förutsättning icke förväntas bliva uppfylld.

Därest de ovan behandlade särskilda tolkningsmetoderna icke kunna sägas vara erkända i svensk beskattningsrätt annat än på begränsade områden, där de föreskrivas i skatteförfattningarna, reser sig frågan om den i Avd. III Kap. III—IV

[3] Kungl. Kontrollstyrelsens cirkulär nr 5/1955.

verkställda undersökningen kan sägas giva belägg för att en tolkningsmetod tillämpas, vilken skulle kunna rubriceras såsom »die wirtschaftliche Betrachtungsweise». Betraktas RR:s praxis, i de delar densamma undersökts i detta arbete, mot bakgrunden av en dylik tolkningsmetod sådan den uppfattats av Ball och Schlegel kan icke påstås, att sagda praxis ger uttryck för erkännandet av »die wirtschaftliche Betrachtungsweise».

Kringgående av skattelag synes därför i svensk rätt böra karakteriseras som ett allmänt lagtolkningsproblem, vilket rättspraxis icke löst genom uppställande av någon särskild tolkningsregel. Är denna slutsats riktig återstår emellertid att besvara spörsmålet, hur tolkning skall ske i sådana konkreta situationer, där skattelagen »pressas» av de skattskyldiga. Såsom Miller[4] och Wackernagel påpekat och som jämväl framgår av ovan framförda synpunkter bör icke tolkningen varieras från fall till fall t. ex. på sådant sätt, att legalitetsprincipen ibland upprätthålles, ibland åsidosättes. Wackernagel har funnit att en omprövning av tidigare tolkning bör äga rum vid försök att kringgå skattelagen.[5] Denna omprövning bör emellertid ske med stöd av gängse tolkningsmetod och befinnes därvid en ändrad tolkning riktig och faller den skattskyldiges åtgärd inom det omtolkade stadgandet, skall beskattning ske annars ej. Den nya tolkningen skall alltså gälla generellt för det ifrågavarande lagrummet. Faller ej den skattskyldiges åtgärd inom det på angivet sätt uttolkade stadgandet föreligger en lucka i skattelagen, som det ankommer på lagstiftaren att tillsluta. Denna lagtolkning torde på beskattningsrättens nuvarande outvecklade stadium vara den, vilken bäst tillgodoser kraven på förutsebarhet och frihet från godtycke.

Lagstiftning mot kringgående av skattelag

Åtskilliga sinsemellan olikartade lagtekniska metoder ha kommit till användning vid utformandet av materiellträttsliga

[4] Se ovan, s. 147.

[5] Se ovan, s. 117.

regler för att effektivisera beskattningen. Utländsk och svensk skattelagstiftning erbjuder såsom framgått av den föregående framställningen en brokig provkarta på lagstiftningsåtgärder, vilka tillgripits för att förhindra kringgående.

Några författare ha försökt att närmare angiva den lagstiftningsteknik, som ur skilda synpunkter är den mest ändamålsenliga på beskattningens område. Blumenstein har uppställt det allmänna kravet på skattelagstiftningen, att densamma skall fullständigt reglera rättsstoffet.[6] För detta erfordras bl. a. en systematisk bearbetning av ämnet för lagstiftningen. Vad särskilt angår i skattelagen förekommande begrepp och institut, som hämtats från civilrätten eller andra rättsområden, bör i skattelagen angivas i vilken betydelse dessa begrepp och institut skola uppfattas. Dessa allmänna regler för god lagstiftning påkalla liksom de av Schmidt framförda synpunkterna[7] i sådant hänseende icke någon särskild motivering. Ett ytterligare önskemål av stor vikt är, att lagstiftingen på beskattningens område samordnas med bl. a. civil- och sociallagstiftning. Den traditionella uppdelningen av lagstiftningsarbetet på dessa områden mellan flera departement är måhända en förklaring till att den skatterättsliga sidan av t. ex. genomgripande ändringar inom familjerätt, bolags- och associationsrätt samt sociallagstiftning först i efterhand tages upp till behandling. En samordning av lagstiftningsarbetet redan från början skulle förebygga åtskilliga tekniska svårigheter, och sådan egendomlig parallellagstiftning skulle kunna undvikas såsom t. ex. å ena sidan ABL och bokföringslagen samt å andra sidan 1951 års KF om skyldighet för vissa idkare av jordbruk eller skogsbruk att föra räkenskaper såsom underlag för taxering ävensom 1955 års KF om inventering av varulager för inkomsttaxeringen. Problemet om beskattningsrättens förhållande till civilrätten skulle även genom en ökad samordning av lagstiftnings-

[6] Se ovan, s. 100.
[7] Se ovan, s. 226.

arbetet kunna tänkas minska i betydelse. En dylik samordning borde föranleda en anpassning icke blott av skattelagstiftningen till civillagstiftningen utan även i motsatt riktning.

Tekniskt väl utformade lagar förutsätta, det må gälla skattelagar eller civillagar, ett omfattande förarbete. Skattelagstiftningen är för närvarande och kan även i framtiden, sedan skatterna tagits i bruk som instrument för den ekonomiska politiken, förväntas vara den för enskilda och näringslivet mest ingripande lagstiftningen av ekonomisk natur. Trots detta göras förslag till skatteförfattningar endast undantagsvis till föremål för en sådan ingående lagteknisk granskning, som t. ex. förslag till civillagstiftning underkastas. Sålunda har endast en större skatteförfattning, nämligen AGF, under senare år granskats av lagrådet. En motsvarande ordning borde tillskapas i fråga om författningsförslag på beskattningens område i syfte att genom ökad bearbetning av författningsmaterialet tillgodose kraven på såväl beskattningens effektivitet som rättssäkerheten. Skattelagen skall i ett demokratiskt rättssamhälle av modern utformning i lika mån tjäna medborgarnas gemensamma intressen och utgöra en sköld för den enskilde medborgaren mot oförutsebara intrång av ekonomisk natur. I detta sammanhang må — utan att ställning tages till vem en dylik lagteknisk granskning borde anförtros — erinras om ett förfarande, som tidigare tillämpades vid den tekniska utformningen av skatteförfattningarna. Sedan en kommitté framlagt ett författningsförslag och remissyttranden över detsamma inhämtats, överlämnades förslaget jämte yttrandena till KR för utlåtande. Vederbörlig departementsbehandling följde därefter, och det författningsförslag, som departementet utarbetat, gjordes till föremål för teknisk granskning av KR innan proposition i ämnet förelades riksdagen.

En rent juridiskt teknisk granskning av den art, som här förordas skulle icke behöva inkräkta på riksdagens exklusiva beskattningsrätt. Även politiskt brännbar skattelagstiftning såsom t. ex. inkomstbeskattning av skogsbruk skulle kunna

belysas ur rättstekniska synpunkter på ett sådant objektivt och auktoritativt sätt, att inkonsekvenser av det slag, som nu utmärka KL:s bestämmelser i ämnet, måhända skulle kunna undvikas.

I det följande skola några speciella lagtekniska metoder, vilka förordats eller kommit till användning för att hindra kringgående av skattelag, diskuteras ur främst rättstekniska synpunkter. Skattesubjektet och skatteobjektet behandlas till en början var för sig.

Ett beskattningssystem, som bygger på de skattskyldigas deklarationer, såsom underlag för taxering, förutsätter, att *skattesubjektet* är noggrant bestämt i författningarna. Kravet på en sådan bestämning gör sig särskilt starkt gällande, där en viss skatteform på grund av sin art föranleder eller tillgodoseende av effektiviteten inom beskattningen påkallar, att som skattesubjekt användes ett kollektiv, vilket icke motsvaras av någon juridisk person enligt civilrätten. Skulle t. ex. organteorin eller någon variant eller utveckling av densamma anses böra följas i fråga om koncernbeskattningen, erfordras ett klart angivande av vad som därvid skulle förstås med koncern såsom skattesubjekt.

Med den ovan förfäktade uppfattningen, att ett kringgåendebegrepp icke låter sig entydigt utforma för hela beskattningsområdet, måste sådana bestämmelser avvisas, enligt vilka under hänvisning till kringgående eljest i lagstiftningen använda skattesubjekt underkännas. Exempel på ett dylikt stadgande har tidigare lämnats från skattelagstiftningen i kantonen Zürich.[8] Ett till sitt ändamål likartat stadgande utgör 64 § 2 mom. KL, vilket emellertid uppbyggts med användande av rent objektiva rekvisit.[9]

Här anförda skäl för en noggrann bestämning av skattesubjektet påfordra jämväl en motsvarande utformning av

[8] Se ovan, s. 120.

[9] Se ovan, s. 395 f.

bestämmelser rörande den *subjektiva skattskyldigheten*. Svensk skattelagstiftning uppvisar såsom framgått av Avd. III Kap. III exempel på stadganden, vilka anknyta skattskyldigheten till skattskyldigs syfte med vidtagen åtgärd eller till skönsmässig bedömning av vissa förhållanden. Ovan har hävdats att skattskyldigs syfte att nedbringa sin skatt genom att välja vissa former för sina ekonomiska dispositioner principiellt är otjänligt som rekvisit i en skatteförfattning. Ersättningsskattens tillämpning har givit belägg för denna uppfattning[1], och praxis kring 7 § f) Sf visar, att schematiska regler äro att föredraga framför klausuler av typen 7 § f) Sf.[2] Förebilden i dansk skattelagstiftning till 7 § f) Sf har också starkt kritiserats, och förslag har i Danmark utarbetats till ett nytt stadgande, som ansluter skattskyldigheten till enkla, lätt konstaterbara faktiska förhållanden.[3] Vissa familjebolags skattskyldighet för utdelning enligt 54 § KL ävensom skattskyldigheten till fondskatt ha bestämts så, att dispensinstitutet måst tillgripas som komplement. Denna metod kan med Wheatcroft karakteriseras såsom »making the law too wide and relying on the good sense of the Inland Revenue in enforcement».[4] Lagstiftaren har själv uttalat sitt misshag med dispensinstitutet[5], och mot detta har i Avd. III Kap. III riktats kritik även ur den synpunkten, att skattskyldighetens bestämmande överlämnats till ett förfarande, som helt avviker från det ordinarie procederet. Anses dispensinstitutet böra komma till användning synes, eftersom RR av principiella skäl i sista hand skall svara för rättspraxis' utveckling, ansökan om dispens alltid böra kunna underställas RR:s prövning.

Beskattningsnormen eller *skatteobjektet* utgör ett väsentligt svårare problem för lagstiftaren än bestämmandet av skatte-

[1] Se Avd. III Kap. III, Ersättningsskatten.
[2] Se ovan, s. 359 ff.
[3] Se ovan, s. 179 ff.
[4] Se ovan, s. 134.
[5] Se ovan, s. 414.

subjektet. Omöjligheten att uppställa ett för inkomstskattelagstiftningen enhetligt inkomstbegrepp är en av orsakerna till dessa svårigheter. Den lagstiftningsteknik, som i Sverige kommit till användning på inkomstbeskattningens område från och med 1862 års bevillningsförordning, torde vara den enda möjliga, därest i KL icke blott skulle inskrivas allmänna riktlinjer av den art Becker[6] och Davidson[7] förordat. Av detta konstaterande följer å andra sidan icke, att den svenska inkomstskattelagstiftningen med tillämpande av den traditionella metoden icke skulle kunna förbättras. Särskilt gäller detta då fråga är om inkomstbegreppets utformning på begränsade områden. KL:s bestämmelser om beskattning av skogsbruk erbjuder ett sådant begränsat område, där ett konsekventare inkomstbegrepp skulle bidraga till att minska möjligheter till kringgående och faran av konstruktioner i rättspraxis.

Skatteobjektet har i allmänhet beskrivits med anlitande av objektiva rekvisit, även där anknytning till subjektiva rekvisit övervägts. Främsta exemplet är i sådant hänseende arvsskattens utbyggnad med en allmän gåvoskatt.[8] Att enkla, schematiskt utformade bestämningar av skatteobjektet äro att föredraga framför sådana, vilka förutsätter ett subjektivt rekvisit eller en skönsmässig bedömning bestyrker rättspraxis kring sådana bestämmelser som övergångsbestämmelserna till 1945 års uppbördsförordning[9] samt punkten 3 b. av anvisningarna till 29 § KL.[1] Vad särskilt angår det sistnämnda stadgandet om jämkning av tillgångs anskaffningsvärde i visst fall, har detsamma kommit att i praxis betyda en schablon av innebörd, att överlåtarens skattemässiga restvärde skall anses utgöra rimligt anskaffningsvärde för förvärvaren. Detta förhållande i och

[6] Se ovan, s. 77.
[7] Se ovan, s. 215.
[8] Se Avd. III Kap. III, Skatt på gåva och förmånstagareförvärv.
[9] Se ovan, s. 406 ff.
[1] Se ovan, s. 370 ff.

för sig belyser, vad som framgår av allmänna rättstekniska överväganden, nämligen att bestämmelser, som anses nödvändiga för att effektivisera beskattningen, böra utformas enligt metoden med »Ersatztatbeständen» av objektivt lätt konstaterbar natur. Att sådana specialregler med ändamål att verka som spärrar icke alltid kunna, såsom Wheatcroft framhållit, göras konsekventa i den meningen, att de helt följa den för ifrågavarande skatt såsom principiellt riktiga ansedda beskattningsnormen, får betraktas såsom en mindre nackdel än lösliga och oklara bestämningar av skatteobjektet.[2]

Eftersom kringgående av skattelag är ett lagtolkningsproblem och ett kringgåendebegrepp därför för hela beskattningsområdet icke är möjligt att uppställa, måste en generalklausul av typen 5 § 1919 års Reichsabgabenordnung avvisas.[3] Betecknande är att det försök till bestämning i sagda stadgande av vad som skulle förstås med »Steuerumgehung» misslyckades, vilket framgår därav att efterföljaren 6 § 1934 års Steueranpassungsgesetz icke innehåller någon definition av »Steuerumgehung» utan allenast en allmän hänvisning till ett obestämt »Missbrauch».[4] Såsom tidigare anmärkts var enligt Bühler ett av skälen till denna ändring, att endast rättstillämpningen genom avgöranden av konkreta fall ansågs kunna uppdraga gränsen mellan »Steuerersparung» och »Steuerumgehung».[5] De skäl som tala emot användande av här diskuterade generalklausuler gälla i lika mån sådana klausuler, som förekomma i 95 § andra stycket första ledet 1943 års finska lag om inkomst- och förmögenhetsskatt[6], section 260 av den australiska inkomstskatteförfattningen[7], section 138 i Canadas Income Tax

[2] Se ovan, s. 134. Jfr Miller, s. 148.
[3] Se ovan, s. 50 ff.
[4] Se ovan, s. 54.
[5] Se ovan, s. 54 f.
[6] Se ovan, s. 188.
[7] Se ovan, s. 141 f.

Act[8] och artikel 244 i den franska Code générale des impôts[9].

Om sålunda spörsmålet icke kan lösas med en generalklausul av nyssnämnda slag, återstår endast en väg, nämligen att i skattelagen inskriva allmänna regler för tolkning av densamma. En sådan tolkningsanvisning måste för att fylla sitt ändamål innebära en rekommendation av antingen analog lagtolkning eller »die wirtschaftliche Betrachtungsweise». Dessa båda metoder, av vilka den sistnämnda innesluter den förstnämnda, kunna rubriceras såsom teleologiska. I sammanhanget bör erinras om metoden med »Würdigung des Tatbestandes»[1], som emellertid till sitt innehåll väsentligen överensstämmer med »die wirtschaftliche Betrachtungsweise».

Ett inskrivande i skattelagen av en anvisning om analog lagtolkning eller »die wirtschaftliche Betrachtungsweise» skulle öppna dörrarna för godtycke och omöjliggöra för de skattskyldiga att bedöma de skatterättsliga konsekvenserna av sitt handlande. Mot införande av allmänna tolkningsanvisningar talar vidare det förhållandet, att de skatteformer, vilka berörts i detta arbete, bygga på »självbeskattning» i det att taxeringen grundas på uppgifter av de skattskyldiga, vilka icke kunna förutsättas ha möjlighet att förstå subtila tolkningsanvisningar.

Skattesystemets utformning och det förhållandet, att beskattningsrätten är en relativt outvecklad juridisk disciplin och till skillnad från t. ex. civilrätten saknar stödet av juridisk tradition, leda till den slutsatsen, att det enda remediet för närvarande mot kringgående av skattelag är en sorgfällig avfattning av skattelagen.

---

[8] Se ovan, s. 140.
[9] Se ovan, s. 172 f.
[1] Se ovan, s. 69.

Källor och litteratur

Svenska kommittébetänkanden, lagförslag m. m.

Kungl. propositioner och utskottsbetänkanden ha icke medtagits i förteckningen.

Betänkande och förslag till ändringar i kredit-lagstiftningen. Sthm 1854. (Cit. Bet. 1854.)

Förslag, Und., till konkurs-lag samt förändrad lagstiftning i andra dermed sammanhang ägande ämnen. Sthm 1859. (Cit. Bet. 1859.)

Betänkande med förslag ang. utvidgning af arfsbeskattningen och utsträckt tillämpning af stämpelskatten. Afg. den 27 okt. 1893. Sthm 1893. (Cit. Bet. 1893.)

Betänkande med förslag till förordning ang. inkomstbevillning. Afg. den 2 nov. 1894. Sthm 1894. (Cit. Bet. 1894.)

Utlåtande, Und., ang. vissa frågor rör. ändring i bevillningslagstiftningen. Afg. den 9 dec. 1895. Sthm 1895. (Cit. Bet. 1895.)

Betänkande afg. den 18 maj 1900 af den för utredning ang. ändrade grunder för den kommunala beskattningen i nåder tillsatta komité [kommunalskattekomitén]. Sthm 1900. (Cit. Bet. 1900.)

Betänkande med förslag till bestämmelser om inkomstskatt och obligatorisk sjelfvdeklaration. Afg. den 15 okt. 1901 af dertill förordnade komiterade. Sthm 1901. (Cit. Bet. 1901.)

Förslag till förordning om skatt af inkomst och förmögenhet samt om inkomstskatt å aktiebolag och andra juridiska personer samt till ändrad lydelse af vissa §§ i förordningen om bevillning af fast egendom samt af inkomst m. fl. författningar. Utarb. år 1904 inom k. finansdepartementet af särskildt tillkallade sakkunnige. Sthm 1905. (Cit. Bet. 1904.)

Förslag till förordningar om taxeringsmyndigheter och förfarandet vid taxering, om inkomst- och förmögenhetsskatt äfvensom angående bevillning af fast egendom samt af inkomst. Utarb. år 1909 inom k. finansdepartementet af tillkallade sakkunniga. Sthm 1910. (Cit. Bet. 1909.)

Betänkande med förslag till förordning om arfsskatt och skatt för gåva. Afg. den 19 nov. 1910. Sthm 1910. (Cit. Bet. 1910.)
Förslag till lag ang. kommunal taxering och skattskyldighet. Jämte anvisningar, motiv och bilagor avg. av G. V. Eiserman & E. v. Wolcker. Sthm 1917 (Kommunalskattesakkunniges utredningar och förslag i kommunalskattefrågan. [1.]) (Cit. Bet. 1917.)
Betänkande och förslag ang. ändrade bestämmelser i fråga om beskattning av aktiebolag och solidariska bankbolag samt deras delägare. Avg. den 20 mars 1919. Sthm 1919. (Cit. Bet. 1919.)
SOU 1923: 69. Betänkande om inkomst- och förmögenhetsskatt. 1. Förslag till förordning jämte motivering.
SOU 1924: 53. 1921 års kommunalskattekommittés betänkande ang. den kommunala beskattningen. D. 1.
SOU 1925: 10. Förslag till förordning ang. statlig inkomst- och förmögenhetsskatt jämte motiv.
SOU 1926: 18. Betänkande ang. beskattning av inländska juridiska personers inkomst och förmögenhet.
SOU 1927: 23. Promemorior rör. vissa beskattningsfrågor. Av 1924 års skatteberedning.
SOU 1929: 17. Betänkande ang. rationell skatteuppbörd. Avg. den 30 juni 1929 av 1924 års uppbördssakkunniga.
SOU 1931: 40. Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser ang. beskattning av aktiebolag och andra näringsföretag m. m. D. 1. Avg. den 18 dec. 1931 av 1928 års bolagsskatteberedning.
SOU 1937: 13. Lagberedningens förslag till lag om aktiebolags pensions- och andra personalstiftelser m. m.
SOU 1937: 42. 1936 års skattekommitté. [1.] Betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen m. m.
SOU 1939: 18. 1938 års arvsskattekommitté. Betänkande med förslag till förordning om arvs- och gåvoskatt m. m.
SOU 1941: 5. Betänkande med allmänna riktlinjer för åstadkommande av tidigare inbetalning av utskylder. D. 1.
SOU 1941: 9. Lagberedningens förslag till lag om aktiebolag m. m. 2. Motiv.
SOU 1942: 2. Betänkande med förslag till lag med särskilda bestämmelser om begränsning av vinstutdelning från aktiebolag. Avg. av sakkunniga tillkallade inom finansdepartementet.
SOU 1942: 31. Betänkande med förslag till skärpt bestraffning av

falskdeklaration m. m. Avg. av inom finansdepartementet tillkallade sakkunniga.

SOU 1942: 34. Kommunalskatteberedningen. Betänkande med förslag till omläggning av den kommunala beskattningen m. m. D. 1. Den kommunala beskattningen.

SOU 1942: 35. — — — D. 2. Inkomstbeskattningen av skogsbruk.

SOU 1945: 27. 1944 års uppbördsberednings betänkande med förslag till omläggning av uppbördsförfarandet.

SOU 1945: 49. Betänkande med förslag till förordning om vissa investeringsfonder m. m.

SOU 1946: 29. 1943 års jordbrukstaxeringssakkunniga. Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser i fråga om taxering av inkomst av jordbruksfastighet samt lag om jordbruksbokföring.

SOU 1946: 79. 1945 års statsskatteberedning. Betänkande med förslag till omläggning av den direkta statsbeskattningen samt ang. kvarlåtenskapsskatt m. m.

SOU 1947: 84. Betänkande med förslag om utdelningsstopp och spärrkontoavsättning för aktiebolagen. Avg. av utredningsmän tillkallade inom finansdepartementet.

SOU 1948: 22. 1944 års allmänna skattekommitté. 2. Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser ang. beskattning av livförsäkringsanstalter och livförsäkringstagare m. m.

SOU 1949: 17. Betänkande med förslag till lag om registrerade föreningar m. m. Avg. den 12 april 1949 av inom k. justitiedepartementet tillkallad utredning.

SOU 1949: 47. Sambeskattningssakkunniga. Betänkande med förslag till ändrade bestämmelser rör. beskattningen av äkta makar.

SOU 1949: 56. Betänkande med förslag till förordning om ändring i vissa delar av k. m:ts förordning den 27 juni 1927 (nr 321) om skatt vid utskiftning av aktiebolags och solidariska bankbolags tillgångar m. m. Avg. av 1949 års utskiftningsskattesakkunniga.

SOU 1949: 62. 1947 års taxeringssakkunniga. Betänkande med förslag om inrättande av en riksskattenämnd m. m.

SOU 1950: 21. 1944 års allmänna skattekommitté. 4. Betänkande med förslag ang. ändrade bestämmelser för beskattning av periodiskt understöd, m. m. samt av utdelning å svenska aktier och andelar i vissa fall, m. m.

SOU 1951: 51. 1949 års skatteutredning. Betänkande ang. den statliga direkta beskattningen.
SOU 1954: 19. Förslag till ändrad företagsbeskattning. Avg. av företagsbeskattningskommittén.
SOU 1954: 24. 1950 års skattelagssakkunniga. [3.] Förslag till effektivare taxering.

Annell, E., P. M. rör. nedskrivning av varulager i beskattningshänseende jämte förslag till åtgärder för att motverka överdrifter i fråga om varulagernedskrivning. Avg. den 19 sept. 1945. (Stencil.)
Annell, E., & Lundell, S., P. M. ang. uttagande av investeringsavgift. Avg. den 6 sept. 1951. (Stencil.)
Bengtsson, T., Förslag till vissa ändringar i förordningen den 27 juni 1927, nr 321, om skatt vid utskiftning av aktiebolags tillgångar m. m. Avg. den 5 jan. 1952. (Stencil.)
Förslag till förordning med provisoriska bestämmelser om särskild investeringsfond för ersättande av avyttrat fartyg. Avg. den 29 sept. 1953. (Stencil.)
Kuylenstierna, C. W. U., P. M. rör. kupongskatt å vissa aktieutdelningar. Avg. den 28 okt. 1940. (Stencil.)
— P. M. rör. krisskatt. Sthm 1940.
Kuylenstierna, C. W. U., & Rosenqvist, E., P. M. ang. krigskonjunkturskatt för 1941. Sthm 1941.
— P. M. ang. krigskonjunkturskatt för år 1943. Sthm 1943.
Laurin, J., P. M. ang. skatteavdrag å vissa slag av inkomster. Utarb. på grund av k. m:ts uppdrag. [Avg. den 6 sept. 1941.] Sthm 1941. (Cit. Laurins PM.)
Lindquist, N. G., & Vinell, O., PM med förslag till individuell ränte- och förmögenhetsbeskattning av kapitalförsäkringar. Avg. den 25 sept. 1953. [Stencil.] (Cit. Lindquist-Vinells PM.)
Promemoria ang. tillfälliga beskattningsåtgärder i syfte att begränsa vissa investeringar. [Utarb. inom finansdepartementet.] Avg. den 16 sept. 1950. [Stencil.]
Promemoria med förslag till förordning om skatt på fonderade vinstmedel (fondskatt). Avg. den 31 dec. 1953 av 1953 års skatteflyktskommitté. [Stencil.] (Cit. 1953 års skatteflyktskommittés PM.)

Promemoria med förslag till lagstiftning mot skatteflyktsåtgärder genom s. k. benefika barnreverser m. m. Avg. den 24 mars 1956 av 1953 års skatteflyktskommitté. [Stencil.] (Cit. 1953 års skatteflyktskommittés PM II.)

Övrig litteratur

Uppsatser och artiklar citeras, där ej annat anmärkes, med författarnamn och tidskriftsårgång.

I förteckningen har ej separat angivits andra tidskrifter än sådana, i vilka icke signerade artiklar utnyttjats.

Acts relating to estate, legacy and succession duties. Ed. by A. Hanson. 9th ed. by J. Wolfe & H. E. Smith. (Omslagstitel: Hanson's death duties.) Lond. 1946. (Cit. Hanson.)

Aktiebolagslagen, Den nya, jämte dithörande författningar med förklaringar utg. av E. Stenbeck, M. Wijnbladh & H. Nial. Sthm 1946. (Cit. Stenbeck.)

Albrecht, E., & Schärrer, A., Der Reingewinn der Unternehmung im Bundessteuerrecht. Zürich 1945. (Cit. Albrecht.)

Albrectsen, H., Selskabsbeskatningen. De gældende Beskatningsregler for Aktieselskaber, Foreninger, Institutioner, Dödsboer og andre juridiske Personer. Vejledning. Khvn 1942. (Cit. Albrectsen.)

Almén, T., Om köp och byte av lös egendom. Kommentar till lagen den 20 juni 1905. 3:e delvis omarb. uppl. ombesörjd av R. Eklund D. 1—2. Sthm 1934. (Cit. Almén.)

Arnholm, C. J., Alminnelig avtalerett. Oslo 1949. (Cit. Arnholm.)

Arvsskatt och skatt för gåva. K. förordningen om arvsskatt och skatt för gåva den 19 nov. 1914. Med motiver, förklaringar, skattetabeller och sakregister utg. av O. V. Landén. Sthm 1914. (Cit. Landén, Arvsskatt.)

Bache, N. H., Er Højesteret forvaltningsvenlig? (UfR Afd. B. 1939.) (Cit. Bache.)

Ball, K., Einführung in das Steuerrecht. 3., neu bearb. Aufl. Mannheim 1925. (Schriftenreihe d. Verwaltungsakademie Berlin. Nr 3.) (Cit. Ball, Einführung.)

— Grundriss des gesamten Steuerrechts. 5. Aufl. av Einführung in das Steuerrecht. 2. Allgemeines Steuerrecht. Mannheim 1933. (Cit. Ball, Grundriss II.)

— Steuerrecht und Privatrecht. Die gegenwärtigen Beziehungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht und ihre Entwicklung untersucht am Gegenstande der Besteuerung. Mannheim 1924. (Cit. Ball.)

Balter, H. G., Fraud under federal tax law. 2nd ed. Chic. 1953. (Cit. Balter.)

Barthelmes, A., Das Handeln in fraudem legis. Diss. Berl. 1889. (Cit. Barthelmes.)

Beattie, C. N., The elements of income tax law. Lond. 1951. (Cit. Beattie.)

Becker, E., Der Missbrauch zivilrechtlicher Formen zur Steuerumgehung in dem Entwurfe der Reichsabgabenordnung. (Bank-Archiv, 1919.) (Cit. Becker, Bank-Archiv.)

— Die Selbständigkeit der Begriffsbildung im Steuerrecht und ihr Einfluss auf die Auslegung der internationalen Doppelbesteuerungsverträge vom Standpunkt der deutschen Entwicklung ausbetrachtet. Cahiers de droit fiscal international. Vol. 2, Basel 1939.) (Cit. Becker, Die Selbständigkeit des Steuerrechts.)

Bellinder, S., Till frågan om de benefika skuldebreven och deras inverkan på taxeringen för inkomst och förmögenhet. (SvSkT 1951.)

Bericht des 11. Ausschusses über den Entwurf einer Reichsabgabenordnung (Nr 759). (Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung 1919. Bd 339. Anlagen. Nr 1460.) (Cit. Bericht.)

Betænkning om Beskatningen af Indkomst og Formue m. v. Afg. af Skattelovskommissionen. D. 1. Khvn 1948.

Björklund, K., Den statliga familjebeskattningen. Ett inlägg i en aktuell fråga. (SvSkT 1944.)

Björne, H., De benefika skuldebreven — en fråga vid taxeringen till statlig förmögenhetsskatt. (SvSkT 1950.)

Blumenstein, E., Die Autonomie des Steuerrechts. (Cahiers de droit fiscal international. Vol. 2. Basel 1939.) (Cit. Blumenstein, Autonomie.)

— Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht. (Festgabe Eugen Huber zum 70. Geburtstage dargebracht von der juristischen Fakultät der Universität Bern 13. Juli 1919. Bern 1919.)

— Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht. (Zeitschrift für schweizerisches Recht, 1933.) (Cit. Blumenstein, Zivilrecht.)
— Schweizerisches Steuerrecht. Halbbd 1—2. Tüb. 1926—29. (Cit. Blumenstein.)
— Die Steuer als Rechtsverhältnis. (Festgabe für Georg von Schanz zum 75. Geburtstag 12. März 1928. Beiträge zur Finanzwissenschaft. Bd 2. Tüb. 1928.) (Cit. Blumenstein, Die Steuer als Rechtsverhältnis.)
— Das subjektive Moment der Steuerumgehung. (Archiv für schweizerisches Abgaberecht, 1949.) (Cit. Blumenstein, Das subjektive Moment.)
— System des Steuerrechts. 2. neu bearb. Aufl. Zürich 1951. (Grundriss des schweizerischen Steuerrechts. Hrsg. von E. Blumenstein & Irene Blumenstein. Bd 1.) (Cit. Blumenstein, System.)
Blümich, W., Klein, O., & Steinbring, W., Körperschaftssteuergesetz (vom 28. 12. 1950). Mit Durchführungsverordnungen, Nebengesetzen und Verwaltungsanweisungen. 2. völlig neubearb. Aufl. Berl. & Frankf. a. M. 1952. (Cit. Blümich m. fl.)
Bodin, N., Översikt över 1943 års riksdags beslut ang. skatterna. 1. Kupongskatt å vissa aktieutdelningar. (SvSkT 1943.)
Bogan, E. F., Aktuell kommentar till inkomstbeskattningen av fysiska personer i USA. (SvSkT 1954.) (Cit. Bogan.)
Bomgren, G., Fondskatteförordningen och aktiebolagslagen. (SvJT 1955.) (Cit. Bomgren.)
Bosshardt, O., Die neue zürcherische Einkommens- und Vermögenssteuer. Erkl. u. systemat. dargest. Zürich 1952. (Cit. Bosshardt.)
— Verdeckte Gewinnausschüttung im zürcherischen Steuerrecht. (Die schweizerische Aktiengesellschaft. 1936.) (Cit. Bosshardt, Gewinnausschüttung.)
— Von der Steuerumgehung. (Die schweizerische Aktiengesellschaft. 1942.) (Cit. Bosshardt, Steuerumgehung.)
Bratt, J., Arv och gåva — kunna de inkomstbeskattas? (SvSkT 1950.)
— Deklaration och beskattning. Skatterna å inkomst och förmögenhet, arv, gåva m. m. 2:a omarb. och utökade uppl. Sthm 1955. (Cit. Bratt.)
— Ersättningsskatten i praktiken. (SvSkT 1945.)

— Ett betydelsefullt rättsfall rörande kvarlåtenskapsskatt. (SvSkT 1952.)
— Fråga om beskattning av gåvor från äkta makar. (SvSkT 1947.)
— Några rättsfall ang. gåvotransaktioner. SvSkT 1951.)
— Till frågan om de blandade fången. Köp resp. gåva. (SvSkT 1950.)
— Till frågan om dödsbonas beskattning. (SvSkT 1955.)
Brock, F., Till frågan om inkomstbeskattning af skog. (ET 1917.)
Brofoss, E., Byskattelovens § 46 (54) første ledd. (Dommer, uttalelser m. v. i skattesaker og skattespörsmål. D. 8. Bergen 1942—44.) (Cit. Brofoss.)
Bugge, K. L., Om beskatning av aksjeselskaper. En praktisk veiledning. 3. utg. Oslo 1946. (Cit. Bugge, Om beskatning av aksjeselskaper.)
— Skatterett. 1. Oslo 1946. (Cit. Bugge.)
Bühler, O., Lehrbuch des Steuerrechts. Bd 1. Allgemeines Steuerrecht. Berl. 1927. (Cit. Bühler, Lehrbuch I.)
— Steuerrecht. 1. Allgemeines Steuerrecht. 2. Einzel-Steuerrecht. Wiesbaden 1951—53. (Cit. Bühler, Steuerrecht. I. resp. II.)
— Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne. 2., neubearb., erw. Aufl. Berl. & Frankf. a. M. 1953. (Cit. Bühler, Gesellschaften und Konzerne.)
Burckhardt, W., Die Lücken des Gesetzes und die Gesetzesauslegung. Bern 1925. (Abhandlungen zum schweizerischen Recht. N. F. H. 8.) (Cit. Burckhardt.)
Cassel, G., Öfversikt öfver beskattningen af den oförtjänta värdestegringen å jord i vissa främmande länder. I offentligt uppdrag utarb. Sthm 1908. (Cit. Cassel.)
Challoner, N. E., & Collins, C. M., Income tax law and practice (Commonwealth) being the income tax and social services contribution assessment act with regulations and other acts together with full explanatory notes. Sydney 1953. (Cit. Challoner & Collins.)
Chedlow, B., The interpretation of deeds and statutes in a nutshell. Lond. 1948. (Cit. Chedlow.)
Christerson, J. H., Om avdrag för förvaltningskostnader i fastighetsaktiebolag och fastighetsföreningar. (SvSkT 1944.)
Commerce Clearing House Canadian Limited: Canadian Income Tax

Act. 18th ed. Montreal och Toronto, 1952. (Cit. C. C. H., Canadian Income Tax Act.)

Commerce Clearing House Canadian Limited: Canadian Tax Reporter. 2 vol. & Suppl. Montreal och Toronto, 1950. (Cit. C. C. H. Canadian Tax Reporter I och II.)

Commerce Clearing House Canadian Limited: Income War Tax Act 1917—48. Compilation. Montreal och Toronto. (Cit. C. C. H., Canadian Tax Reporter, Income War Tax Act, Compilation.)

Commerce Clearing House, Inc. Standard Federal Tax Reporter, 1954. (Cit. C. C. H. Standard Federal Tax Reporter.)

Craven, G., The gift tax. N. Y. 1951. (Monographs on fundamentals of taxation.) (Cit. Craven.)

Dahlgren, R., Om riksskattenämndens verksamhet. (SN 1953.)

Dahlgren, R., Wigert, A., Sivert, E., & Jarnerup, S., Skatt vid källan. — Suppl. Sthm 1946. (Cit. Dahlgren m. fl.)

Danielsson, E., Förtäckt vinstutdelning och eliminering av vinst i aktiebolag. (SvJT 1954.) (Cit. Danielsson.)

Davidson, D., Kommentar till bevillningsförordningen. Ups. 1889. (Cit. Davidson, Kommentar.)

— Den nya tyska arfsskatten. (ET 1907.)

— Om beskattning af s. k. realisationsvinst. (ET 1914.)

— Om beskattning af skog till husbehof enligt de nya skattelagarna. (ET 1911.)

— Om beskattning af vinst å afyttring af genom nyteckning i redan existerande aktiebolag förvärfvade aktier. (ET 1920.)

— Till frågan om beskattning av aktiebolagsvinst genom progressiv inkomstskatt. (ET 1931.)

— Till frågan om beskattning af vinst å aktieförsäljning. (ET 1915.)

— Vår inkomstskatts förtjänster och brister. (ET 1934.)

Death duties. Comprising the estate duty, the text of the statutes and conventions, also the obsolete duties and certain foreign duties. 11th ed. by R. Dymond & R. K. Johns. Lond. 1951. (Cit. Dymond.)

Dernburg, H., Das bürgerliche Recht des Deutschen Reichs und Preussens. Bd 1. Die allgemeinen Lehren. 3. Aufl. Halle a. S. 1906. (Cit. Dernburg.)

Desbois, H., La notion de fraude à la loi et la jurisprudence française. Thése. Paris 1927. (Cit. Desbois.)
Dommer, uttalelser m. v. i skattesaker og skattespörgsmål. Utg. av Utvalget for Ligningsnevndenes landsforbund. Bergen 1951 ff.
Dryselius, S., Nyheter i skattelagstiftningen vid 1956 års taxering. (SN 1956.)
Eberstein, G., Befrielsen från gåvoskatt för bidrag till någons undervisning eller uppfostran. (SvSkT 1946.)
— Den svenska arvs- och gåvobeskattningen. Sthm 1944. (Cit. Eberstein, AGF.)
— Kvarlåtenskapsskatten i kritisk belysning. Sthm 1948. (Cit. Eberstein, Kvarlåtenskapsskatten.)
— Om gränsen mellan beskattningsbar inkomst och kapitalförvärv. (Festskrift tillägnad Vilhelm Lundstedt. Upps. 1947.) (Cit. Eberstein, Festskrift för Lundstedt.)
— Om skatt på arf och gåfva enligt svensk rätt. Upps. & Sthm 1915. (Cit. Eberstein, AGF 1914.)
— Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt. D. 1—2: 1—2. Sthm 1929—37. (Cit. Eberstein.)
Ekström, F. W. Privaträttens allmänna läror. Utg. av E. Cavonius. Hfors 1921—25. (Cit. Ekström.)
Entwurf der Reichsabgabenordnung. (Verhandlungen der verfassungsgebenden Deutschen Nationalversammlung 1919. Bd 338. Anlagen. Nr 759.) (Cit. Entwurf.)
Eriksson, A., Om påföljder av brott mot skatteförfattningarna. [Leksand] 1955. (Skattenytts skriftserie. Nr 2.) (Cit. Eriksson.)
Farnsworth, A., Income tax case law. Judicial interpretations of the income tax acts. Lond. 1947. (Cit. Farnsworth.)
— Note. (The law quarterly review, 1951.)
Fechner. R., Grundriss des Steuerrechts. 2., neubearb. Aufl. Berl. & Frankf. a. M. 1953. (Schriftenreihe der Berliner Verwaltungsschule. H. 7.) (Cit. Fechner.)
Fleiner, F., Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts. 8., neubearb. Aufl. Tüb. 1928. (Cit. Fleiner.)
Fondskatten. Kommentar till k. m:ts förordning om skatt på fonderade vinstmedel. Av S. Strömberg. Sthm 1954. (Cit. Strömberg.)
Freeman, L. J., Introduction to the income tax. (Fundamentals of

federal taxation. Rev. ed. Ed. by E. N. Griswold & W. C. Warren. N. Y. 1951.) (Cit. Freeman.)

Friedrichs, K., Grundzüge des Steuerrechts im Reich und in Preussen. Berl. 1925. (Cit. Friedrichs.)

Fuchs, W., Steuerumgehung. Eine rechtspolitische Untersuchung auf Grundlage einer allgemeinen Lehre vom Rechtsbetrug. Berl. 1923. (Rechtswissenschaftliche Studien. H. 20.) (Cit. Fuchs.)

Fuisting, B., Die preussischen direkten Steuern. Bd 4. Grundzüge der Steuerlehre. Berl. 1902. (Cit. Fuisting.)

Förklaringar till den nya lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt. [Utg. av finansministeriets avdelning för skatteärenden.] Hfors 1944.

Förklaringar till vissa stadganden i lagen om en andra förmögenhetsöverlåtelseskatt av den 5 maj 1945. [Utg. av finansministeriets avdelning för skatteärenden.] Hfors 1945.

Föräldrabalken. Utg. av G. Walin. Sthm 1952. (Cit. Walin, Föräldrabalken.)

Geering, W., Von Treu und Glauben im Steuerrecht (Versuch eines Beitrages zu Auslegungsfragen). (Von der Steuer in der Demokratie. Festschrift zum 70. Geburtstag von Ernst Blumenstein am 23. Okt. 1946. Zürich 1946.) (Cit. Geering.)

Geijer, E., AB Svenska handelsbankens försäljning av aktier i Svenska Cellulosa AB. (SvSkT 1950.)

— Aktuella beskattningsfrågor. (SvSkT 1937.)

— Om beskattning av teckningsrätter i vissa fall. (SvSkT 1944.)

— Om fondskatten. (SvSkT 1954.) (Cit. Geijer.)

Gesetzbuch, Bürgerliches ... Hrsg. von O. Palandt. 8. neubearb. Aufl. Münch. & Berl. 1950. (Cit. Palandt.)

Grabe, G., Beror pensionsförsäkrings beskattning på vem som är förmånstagare? (SvSkT 1955.)

Griswold, E. N., Cases and materials on federal taxation. 3rd ed. N. Y. 1950. (Cit. Griswold.)

Grönfors, K., Bulvanköp av fast egendom. (SvJT 1956.) [I korrektur.]

Guhl, T., Das schweizerische Obligationenrecht mit Einschluss des Handels-, Wechsel- und Versicherungsvertragsrechtes. 3. verb. und erg. Aufl. Zürich 1944. (Cit. Guhl.)

Gunn, J. A. L., & O'Neill, R. E., Commonwealth income tax law and practice. 3rd ed. Sydney 1951. (Cit. Gunn.)
— Guide to commonwealth income tax. 5th ed. Sydney 1951. (Cit. Gunn och O'Neill.)
Guterman, A. S., Unraveling transactions with frustrated tax motives (Tax law review. 1948/49.) (Cit. Guterman.)
Gygax, H., Die Gewinnungskosten im schweizerischen Steuerrecht. Bern 1947. (Abhandlungen zum schweizerischen Recht. N. F. H. 237.) (Cit. Gygax.)
Görres, Zum § 5. des Entwurfs einer Reichsabgabenordnung. (Bank-Archiv. 1919.) (Cit. Görres.)
Göttel, H., Steuerrecht. 31.—35. durchges. und erg. Aufl. Stuttg. 1950. (Schaeffers Grundriss des Rechts und der Wirtschaft. Abt. 2. Bd 39.) (Cit. Göttel.)
Handledning för arbetet i taxeringsnämnd. [Utg. genom riksskattenämndens försorg.] Sthm 1955. (Cit. Handledning.)
Hansson, J., Är förmånstagare pliktig utgiva arvs- eller gåvoskatt? (SvJT 1930.)
Harbou, N., Behandling af Dödsbo og Fællesbo. 2. ændr. og udvid. Udg. Khvn 1945. (Cit. Harbou.)
Harrison. D., A practical epitome of the death duties. Lond. 1941. (Cit. Harrison.)
Harrow, B., Areas of potential tax savings. (Taxes. 1951.) (Cit. Harrow.)
Hedborg, G., När föranleder gåva inkomstbeskattning hos givaren? (SvSkT 1949.)
— När skall gåvogivare inkomstbeskattas? (SvSkT 1951.)
Hedborg, G., & Lundell, S., Den nya investeringsavgiften och de nya reglerna om varulagervärdering. Sthm 1952. (Cit. Hedborg —Lundell, Investeringsavgiften.)
— Skattebok för näringslivet. Sthm 1951. (Cit. Hedborg—Lundell.)
Hedborg, G., Lundell, S., & Gärdin, Å., Den nya företagsbeskattningen. Efter 1955 års skattereform omarb. uppl. av Skattehandbok för näringslivet. Sthm 1955. (Cit. Hedborg—Lundell—Gärdin.)
Hegglin, J., Die Steuerumgehung im schweizerischen Steuerrecht. Diss. Baar 1946. (Cit. Hegglin.)

Helbling, K., Die Lehre der sog. Gesetzesumgehung und das schweiz. Zivilgesetzbuch. Diss. Freib. 1929. (Cit. Helbling.)
Helkett, C., Opgörelse af den skattepliktige indkomst til staten. Oversigt over her i landet gældende ret og praksis. 5. ændr. og forögede udg. Khvn 1952. (Cit. Helkett.)
Henderson, J. M., Introduction to income taxation. 2nd ed. N. Y. 1949. (Cit. Henderson.)
Henggeler, J., Besteuerung der sog. Spitzengehälter. (Die schweizerische Aktiengesellschaft. 1944.) (Cit. Henggeler, Spitzengehälter.)
— Verdeckte Gewinnausschüttungen der Aktiengesellschaft. (Die schweizerische Aktiengesellschaft. 1941.) (Cit. Henggeler.)
Hensel, A., Steuerrecht. 3., völlig neubearb. Aufl. Berl. 1933. (Enzyklopädie der Rechts- und Staatswissenschaft. Abt. Rechtswissenschaft. 28. 3. Aufl.) (Cit. Hensel.)
— Zur Dogmatik des Begriffs »Steuerumgehung». (Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann zum fünfzigjährigen Doktorjubiläum. Münch. & Lpz. 1923.) (Cit. Hensel, Dogmatik.)
Herler, P., Anmälan av J. H. Jacobsen, Skatteretten. (Juristen. 1951). (Cit. Herler.)
Herlitz, N., Förvaltningsrättsliga plikter. Sthm 1949. (Föreläsningar i förvaltningsrätt. 3.) (Cit. Herlitz.)
— Svensk frihet. Sthm 1943.
Hoeres, Was ist steuerlich als verdeckte Gewinnsausschüttung anzusehen? (Bank-Archiv. 1936.) (Cit. Hoeres.)
Hoffmann, H., Der Begriff der Gesetzesumgehung. Diss. Berl. 1905. (Cit. Hoffmann.)
Holst, R., Beskatning av handels- og industribedrifter. Oslo 1944. (Cit. Holst.)
Huber, E., Die Besteuerung der Erbschaften und Schenkungen in der Schweiz. Diss. Aarau 1946. (Schweizerische Beiträge zur Wirtschafts- und Sozialwissenschaft. H. 9.) (Cit. Huber.)
Hübschmann, W., Hepp, E., & Spitaler, A., Kommentar [zur Reichsabgabenordnung und den Nebengesetzen]. Bd 1—2. Köln 1951—54. (Cit. Hübschmann m. fl. I resp. II.)
Hultman, Th., Den franska skattereformen. (SvSkT 1951.)
Imboden, M., Der Allgemeine Teil des Bundessteuerrechtes. (Archiv für schweizerisches Abgaberecht. 1953.) (Cit. Imboden.)

Jahn, G., Grundriss des Steuerrechts. Münch. 1931. (Cit. Jahn.)
Jacobsen, J. H., Skatteretten. Systematisk fremstilling. Khvn 1950. (Cit. Jacobsen.)
Jacobsson, E., Livförsäkring och skatt. Om försäkringstagares och försäkringsgivares beskattning. Sthm 1943. (Försäkringsjuridiska föreningens publikation. Nr 5.) (Cit. Jacobsson.)
Jacobsson, E., & Lindquist, N. G., Om försäkringstagares och försäkringsgivares beskattning. Sthm 1955. (Försäkringsjuridiska föreningens publikation. Nr 12.) (Cit. Jacobsson—Lindquist.)
Jarnerup, S., Ager, B., & Rietz, A., Beskattning av jordbruksinkomst. Sthm 1954. (Cit. Jarnerup m. fl.)
Kahn, O., Steuerumgehung und Steuerersparung. Eine steuerrechtliche Studie. Münch. 1919. (Achenbach's Steuer-Bibliothek. Bd 3.) (Cit. Kahn.)
Klercker, B. af, Resultatutjämning mellan olika beskattningsår vid beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt. 2:a uppl. Akad. avh. Sthm 1949. (Cit. af Klercker.)
Kommentar zur Reichsabgabenordnung von A. Mrozek, W. Boethke, H. Arlt & H. Pfünder. 3., neubearb. Aufl. Köln 1926. (Handbuch des Steuerrechts in Einzelkommentaren. Abt. 1.) (Cit. Mrozek.)
Kommunalskattelagen, förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt övriga skatteförfattningar sådana de lyda den 1 jan. 1938, med belysande rättsfall. Utg. av A. Lundevall. Sthm 1938. (Cit. Lundevall, Kommunalskattelagen.)
Konstam, E. M., The law of income tax. A treatise designed for the use of the taxpayer and his advisers. 11th ed. Vol. 1—2. Lond. 1950. (Cit. Konstam.)
Korth, F., Umgehung des Gesetzes und Scheingeschäft. Diss. Köln 1933. (Cit. Korth.)
Kratz, F., Unwirksame Rechtsgeschäfte im Steuerrecht und in der Steuerbilanz. (Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht. 1932.) (Cit. Kratz.)
Kretz, Fr., Haandbog i Lovgivningen om Stempelafgift (Lov 13. maj 1911). Khvn 1913. (Cit. Kretz.)
Kruse, F. V., Ejendomsretten. 2. Udg. Bd 1—3. Khvn 1945—46. (Cit. Vinding Kruse.)

Kühn, R., Reichsabgabenordnung, Steueranpassungsgesetz, Nebengesetze. 2. neu bearb. Aufl. Stuttg. 1950. (Cit. Kühn.)
Kuylenstierna, C. W. U., Anmälan av G. Eberstein, Om skatt till stat och kommun enligt svensk rätt. D. 1. (SvJT 1932.)
— Anmälan av C. Welinder, Skatterättens värderingsregler. Sthm 1949. (SvJT 1952.)
— Beskattning av inkomst av skogsbruk enligt övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen. (SvSkT 1950.)
— Bör udenlandske Skattekrav kunne indtales ved Domstolerne? (Förhandlingarna vid nordiska juristmöten. 14. Khvn 1928.) (Cit. Kuylenstierna, NJMF 1928.)
— Om principerna för inkomst- och förmögenhetsbeskattning av livförsäkringar. (SvSkT 1935.)
— Skatterätt och privaträtt. (FT 1950.)
La Brie, F. G. E., & Bélanger, M., Introduction to the income tax law, Canada. Toronto 1955. (Cit. La Brie.)
Lagen om avbetalningsköp av den 11 juni 1915 i dess enligt lag den 17 april 1953 ändrade lydelse med förklarande anmärkningar. Utg. av R. Eklund & T. Nordström. Sthm 1953. (Cit. Eklund —Nordström.)
Lager, A., Abgabenordnung und Steueranpassungsgesetz. Wien 1949. (Grundzüge des geltenden Steuerrechts. Bd 1.) (Cit. Lager.)
Lagergren, B., Skattskyldighet för inkomst av gåva av kreatur. (SvSkT 1948.)
Lampe, A., Tote-Hand-Abgabe. (Wörterbuch der Volkswirtschaft. Hrsg. von L. Elster. 4., umgearb. Aufl. Jena 1933.) (Cit. Lampe.)
Landtmanson, I. S., Om concursbo, dess begrepp, uppkomst och omfattning. Akad. avh. Lund 1866. (Cit. Landtmanson.)
Lassen, J., Haandbog i Obligationsretten. Almindelig Del. 3. tildels omarb. Udg. H. 1—3. Khvn 1917—20. (Cit. Lassen.)
— Kunstig Kreditorbegunstigelse. (TfR 1917.)
— Nogle Bemærkninger om Proformaværk og Omgaaelse. (UfR 1890.)
Lasser, J. K., & Holzman, R. S., The »102» cases. (Tax law review. 1947/48.) (Cit. Lasser & Holzman.)
Leijonmarck, G., Några ord om de särskilda skatterna å aktiebolag (utskiftningsskatt och ersättningsskatt). (SvSkT 1934.) (Cit. Leijonmarck.)

Lejman, F., Bidrag till läran om återvinning i konkurs. Akad. avh. Sthm 1939. (Cit. Lejman.)
— Om begreppet nyttjanderätt till fast egendom. En studie över nyttjanderättslagens tillämpningsområde och en analys av nyttjanderättsbegreppet med särskild hänsyn till svensk rättspraxis, Upps. 1944. (Cit. Lejman, Nyttjanderätt.)
Levit, E., Executives' tax guide and tax dictionary. Pittsb. 1952. (Cit. Levit.)
Ligeropoulo, A., Le problème de la fraude à la loi. Thèse. Marseille 1928. (Cit. Ligeropoulo.)
Lindahl, E., Familjebeskattningen. (Festskrift tillägnad Vilhelm Lundstedt. Upps. 1947.) (Cit. Lindahl.)
Lindquist, N. G., Förordningen om beskattning av vissa kapitalförsäkringar. (SN 1954.)
— Beror pensionsförsäkrings beskattning på vem som är förmånstagare? (SvSkT 1955.)
Lindquist, N. G., & Crabo, S., Konjunkturskatten. Sthm 1952. (Svenskt affärsbibliotek.) (Cit. Lindquist—Crabo.)
Lion, M., Gesetzlich erlaubte Steuersparungen. Berl. & Wien 1931. (Cit. Lion.)
— Gesetzlich erlaubte Steuerersparungen. 3., verm. Aufl. Berl. & Wien 1933. (Cit. Lion III.)
— Steurrechtliche Wirtschaftsbegriffe, zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Gesetzesauslegung — und Umgehung. (Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht. 1927.) (Cit. Lion, Wirtschaftsbegriffe.)
Lion, M., & Hartenstein, H., Steuer- und Devisen-Notrecht. Kapital- und Steuerflucht, Amnestie, Strafrecht, Devisenbewirtschaftung. Ausführlich erl. Berl. 1932. (Cit. Lion—Hartenstein.)
Little, P., Federal income taxation of partnerships. Boston 1952. (Cit. Little.)
Ljungberg, O., Beskattning av inkomst av skogsbruk. Leksand 1954. (Skattenytts skriftserie. Nr 1.) (Cit. Ljungberg.)
Ljungman, S., Om skattefordran och skatterestitution. Upps. 1947. (Cit. Ljungman.)
Loewenfeld, W., Die österreichischen Steuern. 5. Aufl. Für die Praxis erläutert. Wien 1937. (Cit. Loewenfeld.)
Lov (Nr 147) om Afgift af Arv og Gave af 10. April 1922 samt

Lov om midlertidig Afgift af Arv af 16. Maj 1933 med Henvisninger og udförlig Indholdsfortegnelse ved A. Borgen. Khvn 1933. (Cit. Borgen.)

Maday, D., Die sogenannte Gesetzumgehung, insbesondere im schweizerischen Obligationenrecht. Diss. Bern 1941. (Cit. Maday.)

Madsen, P., Indkomst- og Formuebeskatning med Hensyn til baandlagte Kapitaler. (Baandlæggelsen og dens retlige Virkninger. Udg. i Anledning af 50-Aars Dagen for Oprettelsen af Bikubens Forvaltningsafdeling. Khvn 1944.) (Cit. Madsen.)

Magen, R., Agere in fraudem legis. Diss Breslau 1911. (Cit. Magen.)

Megow, H., Welche Steuerersparnisse sind in den Westzonen gesetzlich zulässig? Bd 1. Allgemeiner Teil. Einkommensteuer. Lohnsteuer. Frankf. a. M. 1949 (Cit. Megow.)

Mertens, J., The law of federal income taxation. Vol. 1—12. Chic. 1942. Jämte Suppl. (Cit. Mertens.)

Metz, M., Das deutsche Steuerrecht. Eine systematische Darstellung der gesetzlichen Vorschriften unter Berücksichtigung der wichtigsten Rechtsprechung. 2., neubearb. Aufl. Bd 1. Allgemeines Steuerrecht. Stuttg. 1950. (Cit. Metz I.)

Miller, R. N., Federal courts as makers of income tax law. (Tax law review. 1950/51.) (Cit. Miller.)

Mirbt, H., Grundriss des deutschen und preussischen Steuerrechts. Lpz 1926. (Cit. Mirbt.)

Monatt, S. M., Tax savings. (Taxes. 1950.) (Cit. Monatt.)

Montgomery, R. H., Taylor, C. B., & Richardson, M. E., Montgomery's federal taxes-corporations and partnerships. Vol. 1—2. N. Y. 1949—50. (Cit. Montgomery, I resp. II.)

Moos, F., Die Besteuerung der Interessengemeinschaften und Kartelle. (Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht. 1927.) (Cit. Moos.)

Morange, G., L'interprétation des lois fiscales. (Revue de science et de législation financières. 1951.) (Cit. Morange.)

Mustoe, N. E., Profits tax. Lond. 1950. (Cit. Mustoe.)

Mutén, L., The influence of the existing relations between undertakings established in different countries on the determination of the taxable profits in each of these countries. (Cahiers de droit fiscal international. Vol. 26.) (Cit. Mutén.)

Myrbach-Rheinfeld, F. v., Grundriss des Finanzrechts. 2. veränd. Aufl. Münch & Lpz 1916. (Grundriss des österreichischen Rechts in systematische Bearbeitung.) (Cit. Myrbach-Rheinfeld.)
Möllerstedt, N., Om inkomstbeskattning av skogsbruk. (SvSkT 1934.) (Cit. Möllerstedt.)
Möllmann. N., Om Personers og Selskabers Skattepligt til Kommunen. Nogle Bemærkninger vedr. Kommuneskatteloven af 1937. Khvn 1947. (Cit. Möllmann.)
Nees, F., Steuerumgehung. § 5 Reichsabgabenordnung und das bürgerliche Recht. Mainz 1921. (Cit. Nees.)
Neff, P., Beiträge zu der Lehre von der fraus legi facta in den Digesten Diss. Berl. 1895. (Cit. Neff.)
Neumark, F., Theorie und Praxis der modernen Einkommenbesteuerung. Bern 1947. (Cit. Neumark.)
Nial, H., Aktiebolagsrättsliga studier. Röstavtal. Enmansbolag och dotterbolag. Fusion. Sthm 1935. (Cit. Nial, Studier.)
— Om aktiebolag enligt lagen den 14 sept. 1944. Översiktlig framställning för praktiskt bruk jämte formulär och lagtext. 2:a uppl. Sthm 1948. (Cit. Nial.)
— Om förvärv i strid mot legala förbud. (TfR 1936.)
— Om handelsbolag och enkla bolag. Sthm 1955. (Institutet för rättsvetenskaplig forskning. Publikationer. 7.) (Cit. Nial, Handelsbolag.)
Nitelius, H., & Sundström, C.-E., Kvarlåtenskapsskatten. Sthm 1948. (Cit. Nitelius—Sundström.)
Norrman, S., Krigskonjunkturskatt. Handbok. Sthm 1918. (Cit. Norrman.)
— Om avdrag för periodiskt understöd eller därmed jämförlig periodutbetalning till annans undervisning eller uppfostran. (SvSkT 1945.)
Odgers, C. E., The construction of deeds and statutes. 3rd ed. Lond. 1952. (Cit. Odgers.)
— Craies on statute law. 5th ed. Lond. 1952. (Cit. Odgers, Craies on statute law.)
Olivecrona, K., Bidrag till den svenska concurslagstiftningens historia. Ups. 1862. (Cit. Olivecrona.)
Olsson, C., Några spörsmål rör. dubbelbeskattning av aktiebolags vinst. (Tidskrift utg. av Juridiska föreningen i Finland. 1951.)

Oser, H., & Schönenberger, W., Schweizerisches Obligationenrecht. Textausgabe mit Einleitung, Anmerkungen, Ausführungserlassen und Sachregister. 21. Aufl. Zürich 1952.
Palme, W. A., Om beskattning av dividend vid upplösning av aktiebolag. (Tidskrift utg. av Juridiska föreningen i Finland. 1951.)
— Om beskattning av privatföretagares inkomst. D. 1. Bruttoinkomsten av rörelse vid statsbeskattningen. Hfors 1951. (Juridiska föreningens i Finland publikationsserie Nr 23.) (Cit. Palme.)
Parcellier, P., De l'interprétation des lois d'enregistrement. Thèse. Paris 1938. (Cit. Parcellier.)
Paul, R. E., Studies in federal taxation. Chic. 1937. (Cit. Paul, Studies in federal taxation. 1937.)
— Studies in federal taxation. Third series. Cambr., Mass. 1940. (Cit. Paul, Studies in federal taxation.)
— Taxation for prosperity. Indianapolis 1947. (Cit. Paul.)
Pestalozzi, H., Hand-Kommentar zum zürcherischen Gesetz über die direkten Steuern vom 8. Juli 1951. Zürich 1952. (Cit. Pestalozzi.)
Pestalozzi—Henggeler. A., Eidgenössische Warenumsatzsteuer. Gesetze und behördliche Erlasse. Basel 1955.
— Eidgenössische Wehrsteuer. Textausgabe mit sämtlichen Erlassen und Ergänzungen sowie den Verfügungen des eidg. Finanze und Zolldepartements, einschliesslich der Verrechnungssteuer und der Alters- und Hinterlassenen-Versicherung. Basel 1955.
— Die verdeckte Gewinnausschüttung im Steuerrecht. Basel 1947. (Cit. Pestalozzi—Henggeler.)
Petrie, J. R., The taxation of corporate income in Canada. Toronto 1952. (Cit. Petrie.)
Pfaff, I., Zur Lehre vom sogenannten in fraudem legis agere. Wien 1892. (Cit. Pfaff.)
Pistorius, T. v., Unser Steuerrecht. 2. Aufl. 1. Allgemeines Steuerrecht. Stuttg. 1928. (Cit. Pistorius.)
Plattner, J., Grundsätzliche Gesichtspunkte für die Fortentwicklung des Steuerrechts in Bund und Kantonen. (Zeitschrift für schweizerisches Recht. 1945.) (Cit. Plattner.)
Plaxton, H. A. W., The law relating to income tax and excess profits tax of the Dominion of Canada. 2nd ed. Toronto 1947. (Cit. Plaxton.)

Popitz, J., Die Ideale im Recht und das Steuerrecht. (Archiv des öffentlichen Rechts. 1921.) (Cit. Popitz.)
Potthast, B., Die Rückgängigmachung von Rechtsgeschäften und ihre steuerlichen Wirkungen. Diss. Köln 1952. (Beiträge zum Handels- Wirtschafts- und Steuerrecht. H. 2.) (Cit. Potthast.)
Rabkin, J., & Johnson, M. H., Federal income, gift and estate taxation. Vol. 1—4. Jämte Suppl. N. Y. 1942—. (Cit. Rabkin I, II, III resp. IV.)
Die Reichsabgabenordnung (vom 13. 12. 1919). Erläutert von E. Becker. 6. durchges. Aufl. Berl. 1928. (Cit. Becker.)
Rekola, A., Osakkeiden lunastaminen ja tuloverotus. [Inlösning och inkomstbeskattning av aktier.] (Lakimies. 1953.) (Cit. Rekola, Lakimies.)
Rodhe, K., Aktiebolagsrätt enligt 1944 års lag om aktiebolag. 2:a uppl. Sthm 1953. (Cit. Rodhe.)
— Något om retroaktiv civillagstiftning. Sthm 1943. (Riksdagens protokoll med bihang. Lagtima riksdagen 1943. Saml. 1. Nr 320. Bil. B. Bil.)
Rohn, H., Bracher, A., & Ender, K., Steuerhandbuch für die Republik Österreich. Hrsg. vom Verband der Steueraufsichts- und Zollwachbeamten Österreich in Wien. Wien 1932. (Cit. Steuerhandbuch für die Republik Österreich.)
Rosendorff, R., Steuerersparung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung. Ein Beitrag zum Rechte der Reichsabgabenverordnung. 2. Aufl. Berl. 1920. (Cit. Rosendorff.)
Rosenqvist, E., Om familjebolags beskattning. (SvSkT 1935.)
— Skentransaktioner och skatteflyktsåtgärder samt fondskatt. Sthm 1954. (Affärsekonomis skriftserie. Nr 37.) (Cit. Rosenqvist.)
Rotondi, Gli atti in frode alla legge nella dottrina romana. Torino 1911. (Cit. Rotondi).
Royal Commission on the Taxation of Profits and Income. Final report. Cmd. 9474. Lond. 1955.
Rubin, M., Nogle ord om Domme i Skattesager. (UfR Afd. B. 1910.) (Cit. Rubin.)
Ruedin, J. L., Der Begriff des Eigentums im schweizerischen Steuerrecht. Zivilrechtliche Begriffe des Steuerrechts und wirtschaftliche Betrachtungsweise. Diss. Aarau 1935. (Cit. Ruedin.)
Rygh, A., Skatlæggelse, naar forrettninger, skibe og desligc sælges

ved overdragelse av en aktiemajoritet. (N. R. 1923.) (Cit. A. Rygh, N. R. 1923.)
Rygh, P., Om Begreberne Formue og Indtægt efter Skattelovene af 1911 med Tillæggslove. Kra 1923. (Cit. Rygh.)
Sandels, C., Om sammanträffande av arvsskatt och inkomstskatt. (SvSkT 1945.)
Sandström, K. G. A., De benefika skuldebreven och förmögenhetsskatten. (SvSkT 1951.)
— Eftertaxeringsinstitutet i ny gestaltning. (SvSkT 1955.)
— Investeringsavgiften (investeringsskattens efterföljare) samt begränsningen av rätten till fri lagervärdering . . . Sthm 1952. (Cit. Sandström, Investeringsavgiften.)
— Investeringsskatten. En redogörelse för bestämmelserna i förordningen den 30 mars 1951 ang. en tillfällig skatt i syfte att motverka vissa investeringar i varulager och inventarier. Sthm 1951. (Cit. Sandström, Investeringsskatten.)
— Kupongskatten. En redogörelse för kupongskatteförordningens bestämmelser. (SvSkT 1944.)
— Om beskattning av inkomst av rörelse enligt svensk rätt. 3:e omarb. och utökade uppl. Sthm 1951. (Cit. Sandström, Rörelse.)
— Om förmögenhetsskatt samt beskattning av inkomst av kapital enligt svensk rätt. Sthm 1945. (Cit. Sandström, Förmögenhet.)
— Om inkomstbeskattning av oskift dödsbo samt delägare däri. (SvSkT 1954.)
— Om skattelagars tolkning och tillämpning. (SvSkT 1952.) (Cit. Sandström.)
— Skatten på inkomstökning. (SvSkT 1946.)
— Svenska dubbelbeskattningsavtal i vad de avse skatt å inkomst eller förmögenhet. Akad. avh. Upps. & Sthm 1949. (Cit. Sandström, Dubbelbeskattningsavtal.)
Satz, M., & Schmidt, R. H., Maskeret udbytte. (Skattepolitisk Oversigt. 1949.) (Cit. Satz och Schmidt.)
Schlegel, E., Erlaubte Steuereinsparung und unzulässige Steuerumgehung. (Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeinde-Verwaltung. 1943.) (Cit. Schlegel, Steuereinsparung.)
— Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht. Zürich 1946. (Cit. Schlegel.)
Schlumpf, A., Steuerumgehung mittels Errichtung einer Stiftung im

interkantonalen Verhältnis. (Schweizerische Juristen-Zeitung. 1945.) (Cit. Schlumpf, A., Steuerumgehung.)
— Verdeckte Gewinnausschüttungen in Form vom Lizenzgebühren. (Die Schweizerische Aktiengesellschaft. 1945.) (Cit. Schlumpf.)
Schmidt, F., Domaren som lagtolkare. (Festskrift tillägnad Nils Herlitz den 30 juni 1955. Sthm 1955.) (Cit. Schmidt.)
Schmölders, G., Allgemeine Steuerlehre. Wien 1951. (Cit. Schmölders.)
— Steuersystem und Steuersystematik. (Handbuch der Finanzwissenschaft Bd 2. 2. Aufl. Tüb. 1954.) (Cit. Schmölders, Finanzwissenschaft.)
Severinsen, E., Betingelserne for at et aktieselskap skattemæssigt kan anses for en nullitet. (Skattepolitisk Oversigt. 1951.) (Cit. Severinsen.)
Shaw, J. H., & Baker, T. M., Income tax. Rev. by R. Burrows. (Halsbury's laws of England. 2nd ed. Vol. 18. Lond. 1935.) (Cit. Shaw.)
Sherman, S. J., A case history of section 45. (Taxes. 1951.) (Cit. Sherman.)
Simon, J. A., 1st viscount, Income tax. 2nd ed. Vol. 1—5. Jämte Suppl. Lond. 1952— . (Cit. Simon.)
Självdeklaration. Praktisk handbok för skattskyldiga och beskattningsmyndigheter ... 1:a—6:e uppl. Utg. av O. Bodin & H. Palmgren. — 7:e uppl. Utg. av H. Palmgren & C. Carleson. — 9:e—17:e uppl. Utg. av H. Palmgren. Sthm 1902—28. (Cit. Palmgren jämte uppl. nr.)
Skattehandbok. Utg. av E. Geijer, E. Rosenqvist & H. Sterner. 3:e uppl. D. 1. Sthm 1955. (Cit. GRS.)
Skattehandbok. Författningstext i dess lydelse 1 jan. 1949 med kommentar och rättsfall av A. Lundevall. Utg. av statens nämnd för utgivande av förvaltningsrättsliga publikationer. Sthm 1949. (Cit. Lundevall I.)
Skattehandbok. Författningstexter med kommentar och rättsfall av A. Lundevall. Utg. av statens nämnd för utgivande av förvaltningsrättsliga publikationer. 2:a översedda och utökade uppl. Sthm 1952. (Cit. Lundevall II.)
— 3:e översedda och utökade uppl. Sthm 1955. (Cit. Lundevall.)
Skattelagarna. Kommunalskattelagen, förordningen om statlig in-

komst- och förmögenhetsskatt, lagen om skogsaccis m. m. Utg. av C. W. U. Kuylenstierna, H. Waller, E. Geijer & A. Lundevall. Sthm 1929. (Cit. Skattelagarna.)

Smith, R. C., The law relating to stamp, death, estate and gift duties. Being the stamp duties act, 1920—1949, the estate duty assessment act, 1914—1917 and the gift duty assessment act, 1941—1947 etc. with regulations. Exhaustively annotated. 2nd ed. Sydney 1950. (Cit. Smith.)

Sophian, T. J., Utilisation of companies for tax avoidance. (Taxation. Vol. 45. 1950.) (Cit. Sophian.)

Spear, H. M., »Corporate business purpose» in reorganization. (Tax law review. 1947/48.) (Cit. Spear.)

Spicer, E. E., & Pregler, E. C., Income tax and profits tax. 18th ed. Ed. by H. A. R. J. Wilson. Lond. 1948. (Cit. Spicer.)

Spitaler, A., Die Auslegungsregeln des Steuerrechts. (Steuerbereiter-Jahrbuch. 1949.) (Cit. Spitaler, Auslegungsregeln.)

— Das Ermessen der Finanzbehörden und seine richterliche Kontrolle. (Steuerberater-Jahrbuch. 1950.) (Cit. Spitaler, Das Ermessen.)

Stanley, J., & Kilcullen, R., The federal income tax. A guide to the income tax provisions of the internal revenue code, the income tax regulations, and the more important court decisions. 2nd ed. N. Y. 1951. (Cit. Stanley.)

Stein, L. J., & Marks, H. H., Tax avoidance. An interpretation of the provisions of the finance act, 1936 relating to transfers of assests, companies' surtax, childrens' settlements. Lond. 1936. (Cit. Stein och Marks.)

Steneborn, A., Om gåvoskatt och kvarlåtenskapsskatt för gåva. Kompendium utg. genom försorg av länsstyrelsernas utbildningsnämnd. 1952. (Stencil.)

Sterner, H., De benefika barnreverserna. (SvSkT 1951.)

— Uttag av vinstmedel ur aktiebolag i samband med aktiernas försäljning till annat aktiebolag. Skenavtal? (SvSkT 1951.)

Storck, W., Auslegungsprobleme im Steuerrecht bei zivilrechtlichen Begriffen und Rechtsgestaltungen. Von der sogenannten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und der Steuerumgehung. Eine Studie. Zürich 1954. (Cit. Storck.)

Strauss, F. H., Steuerumgehung. Berl. 1930. (Rechtsfragen der Praxis. Sonder-Reihe: Steuerrecht. Bd 103/104.) (Cit. Strauss.)

Strutz, G., Grundlehren des Steuerrechts. Berl. 1922. (Cit. Strutz.)
Sundberg, H. G. F., Regeringsrätten och den medborgerliga rättssäkerheten. (Festskrift tillägnad Nils Herlitz den 30 juni 1955. Sthm 1955.) (Cit. Sundberg.)
Taxation. The leading authority on the law, practice, administration and incidence of taxation. Vol. 52. 1953. Lond.
Thoma, G., Grundsätzliches zur Frage des Missbrauchs von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten im Steuerrecht. (Probleme des Finanz- und Steuerrechts. Festschrift für Ottmar Bühler. Köln 1954.) (Cit. Thoma, Zur Frage des Missbrauchs.)
— Die missbräuchliche Steuerumgehung. (Steuerberater-Jahrbuch. 1950.) (Cit. Thoma.)
Thomle, J. E., Skattelov for byene av 18. aug. 1911 med tilleggslover. 9. utg. red. av K. L. Bugge. Oslo 1953. (Cit. Thomle.)
Thomsen, O., Skat. Gennemgang af gældende skattelove og praksis for personer og selskaber m. v. Khvn 1953. (Cit. Thomsen.)
Thornstedt, H., Legalitet och teleologisk metod i straffrätten. (Festskrift tillägnad Nils Herlitz den 30 juni 1955. Sthm 1955.) (Cit. Thornstedt.)
Tranter, A. V., Evasion in taxation. Lond. 1929. (Cit. Tranter.)
Trotabas, L., Précis de science et législation financières. 11:e éd. Paris 1951. (Petits précis Dalloz.) (Cit. Trotabas, Science et législation.)
— Le principe de l'interprétation littérale des lois fiscales. (Recueil d'études sur les sources du droit en l'honneur de François Gény. T. 3. Paris 1934.) (Cit. Trotabas.)
Tulo- ja omaisuusverolaki. Julkaissut ja selityksillä varustanut A. Rekola. [Lagen om inkomst- och förmögenhetsskatt. Utg. med kommentar av A. Rekola.] Helsinki 1947. (Suomalaisen lakimiesyhdistyksen julkaisuja. B-sarja. Nr 11.) (Cit. Rekola.)
Ussing, H., Aftaler paa Formuerettens Omraade. 2. Udg. Khvn 1945. (Cit. Ussing.)
Wackernagel, J., Die Aufgabe der Steuerrechtswissenschaft. (Von der Steuer in der Demokratie. Festschrift zum 70. Geburtstag von Ernst Blumenstein am 23. Okt. 1946. Zürich 1946.) (Cit. Wackernagel, Steuerrechtswissenschaft.)
— Das Legalitätsprinzip im Steuerrecht. (Zeitschrift für schweizerisches Recht. 1952.) (Cit. Wackernagel, Legalitätsprinzip.)

— Die Steuerumgehung und ihre Verhütung unter besonderer Berücksichtigung des schweizerischen Rechts. Basel 1949. (Basler Studien zur Rechtswissenschaft. H. 26.) (Cit. Wackernagel.)

Walin, G., Anmälan av P. O. Ekelöf, Är den juridiska doktrinen en teknik eller en vetenskap? Lund 1951. (SvJT 1952.)

Wallis, H. v., Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht. (Probleme des Finanz- und Steuerrechts. Festschrift für Ottmar Bühler. Köln 1954.) (Cit. v. Wallis.)

Walz, J., Zur Bekämpfung der Gesetzesumgehung. Diss. Köln 1938. (Cit. Walz.)

Weber, R., & Luger, H., Handbuch zur Reichsabgabenordnung. Gesetz, Nebengesetze, schematische Darstellung, Rechtsprechung, Literatur. 2. Aufl. Nürnb. 1951. (Cit. Weber—Luger.)

Welinder, C., Företagens inkomstbeskattning. Lund 1941. (Skrifter utg. av Fahlbeckska stiftelsen. 27.) (Cit. Welinder, Företagens inkomstbeskattning.)

— Inkomsten som mått på skatteförmågan. (SvSkT 1938.)

— Kommunalskattelagen ur redaktionell synpunkt. Några kritiska reflexioner. (SvSkT 1955.)

— Något om motivens betydelse för lagstiftning. (SvJT 1953.)

— Skatterättens värderingsregler. Sthm 1949. (Cit. Welinder, Värderingsregler.)

Wengler, W., Beiträge zum Problem der internationalen Doppelbesteuerung. Die Begriffsbildung im internationalen Steuerrecht. Berl. & Lpz 1935. (Beiträge zum ausländischen und internationalen Privatrecht. H. 11.) (Cit. Wengler.)

Vetsch, J., Die Umgehung des Gesetzes (in fraudem legis agere). Theorie, Rechtsprechung und Gesetzgebung. Ein Beitrag zur allgemeinen Rechtslehre. Diss. Zürich 1917. (Cit. Vetsch.)

Wheatcroft, G. S. A., The attitude of the legislature and the courts of tax avoidance. (The modern law review. 1955.) (Cit. Wheatcroft.)

Vik, T., Likningsmyndigheternes stilling til proformaverk. (Dommer, uttalelser m. v. i skattesaker og skattespörsmål. D. 11. H. 7. Bergen 1952.) (Cit. Vik.)

Wiksell, K., Om arfskatten. (ET 1901.) (Cit. Wiksell.)

Wilkens, S., Fastighetsföreningarnas beskattningsfrågor. Gbg 1943.

(Särtryck ur Göteborgs handels- och sjöfartstidning.) (Cit. Wilkens.)

Willgren, K., Finlands finansrätt. 2:a omarb. uppl. Hfors 1932. (Cit. Willgren.)

Windscheid, B., Lehrbuch des Pandektenrechts. 9. Aufl. unter vergleichender Darstellung des deutschen bürgerlichen Rechts bearb. von T. Kipp. Bd 1. Frankf. a. M. 1906 (Cit. Windscheid.)

Words and phrases judicially defined. Under the general editorship of R. Burrows. Vol. 1—5. Lond. 1943—46. Suppl. 1950 & 1952.

Wyss, E., Gesetzmässige Verwaltung der Bundessteuern. (Von der Steuer in der Demokratie. Festschrift zum 70. Geburtstag von Ernst Blumenstein am 23. Okt. 1946. Zürich 1946.) (Cit. Wyss, Gesetzmässige Verwaltung.)

Wyss, H., Der Einkommensbegriff im schweizerischen Steuerrecht. Diss. Bern 1937. (Cit. Wyss.)

Åbjörnsson, C., Lagstiftningen om skogskonto. Leksand 1954. (Skattenytts skriftserie. Nr 1.) (Cit. Åbjörnsson.)

Åkesson, O., Beskattning. (Företagsekonomisk handbok. D. 1. Sthm 1945.) (Cit. Åkesson.)

Citerade svenska rättsfall

RÅ

1909 ref. 7, s. 271, 274
1909 ref. 30, s. 223
1911 ref. 91, s. 271
1912 ref. 107, s. 223
1913 ref. 11, s. 223
1913 ref. 84, s. 223
1913 not. 333, s. 458
1914 ref. 109, s. 230
1918 ref. 4, s. 223
1918 ref. 61, s. 223
1919 ref. 42, s. 324
1920 ref. 71, s. 223
1920 not. 583—4, s. 390
1922 not. 266, s. 438
1923 ref. 35, s. 262, 263
1923 ref. 46, s. 486
1924 not. 338, s. 458
1925 not. 114, s. 390
1926 ref. 5, s. 238
1926 ref. 5 I, s. 262, 263, 438
1926 ref. 5 II, s. 438
1926 not. 192, s. 462, 463, 465, 474
1926 not. 439, s. 462, 465, 472
1927 ref. 57, s. 214
1928 not. 3, s. 458
1928 not. 416, s. 438
1928 not. 647, s. 495
1928 not. 1007, s. 238, 271, 272, 274
1928 not. 1023, s. 238, 272, 274
1928 not. 1137, s. 463
1929 ref. 21, s. 344
1929 not. 1285, s. 438
1929 not. 1937, s. 463
1930 ref. 2, s. 223
1930 ref. 30, s. 272, 274
1930 not. 53, s. 223
1930 not. 76, s. 272, 274
1930 not. 107, s. 238, 272, 274
1930 not. 108, s. 272
1930 not. 149—51, s. 238, 272
1930 not. 415, s. 374
1930 not. 669, s. 458
1930 not. 750—1, s. 298
1930 not. 754, s. 238, 274
1930 not. 1018, s. 457
1930 not. 1061, s. 463
1930 not. 1072, s. 467, 468
1930 not. 1114, s. 238
1931 ref. 63, s. 272, 274
1931 not. 634, s. 463
1931 not. 685, s. 468
1931 not. 1100, s. 274
1931 not. 1156, s. 463, 465
1932 ref. 35, s. 324, 325
1932 ref. 49, s. 298
1932 not. 34, s. 374
1932 not. 269, s. 274
1932 not. 439, s. 298
1933 ref. 50, s. 272, 274
1933 not. 27, s. 274
1933 not. 129, s. 392, 395
1933 not. 130, s. 395
1933 not. 158, s. 392
1933 not. 191, s. 392, 393
1933 not. 444, s. 468
1933 not. 775—7, s. 274
1933 not. 799, s. 274
1933 not. 833, s. 274
1933 not. 943, s. 274
1934 not. 113, s. 446
1934 not. 194, s. 301, 486
1934 not. 247, s. 274
1934 not. 249—50, s. 274
1934 not. 313—4, s. 274
1934 not. 337, s. 469
1934 not. 415, s. 274
1934 not. 532, s. 464, 465, 474
1934 not. 769, s. 274
1934 not. 774—9, s. 274
1935 ref. 20, s. 272
1935 ref. 33, s. 464, 465, 470
1935 ref. 35, s. 298
1935 not. 159, s. 468
1935 not. 190, s. 469
1935 not. 342, s. 460
1935 not. 565, s. 465
1935 not. 618, s. 344
1935 not. 695, s. 280

1935 not. 726, s. 344
1936 ref. 11, s. 262, 446, 449, 450
1936 ref. 14, s. 392
1936 ref. 18, s. 445
1936 ref. 28, s. 223
1936 not. 222—4, s. 392
1936 not. 454—6, s. 293, 300, 336, 486
1936 not. 722, s. 301, 486
1938 ref. 7, s. 272
1938 ref. 11, s. 324
1938 ref. 50 I, s. 336
1938 ref. 52 I—II, s. 223
1938 not. 305, s. 262, 446, 449, 450
1938 not. 333—6, s. 393
1938 not. 627, s. 262, 446, 469
1938 not. 827, s. 262
1938 not. 835, s. 392
1939 ref. 2 I, s. 359, 365, 368, 369
1939 ref. 2 II, s. 359, 364, 368
1939 ref. 3, s. 357
1939 ref. 15 I och III, s. 223
1939 ref. 24, s. 336, 485
1939 ref. 56, s. 446
1939 ref. 59, s. 272
1939 not. 28, s. 477
1939 not. 124, s. 361, 363
1939 not. 125—6, s. 359
1939 not. 164—5, s. 223
1939 not. 171—2, s. 223
1939 not. 177—8, s. 223
1939 not. 199, s. 263, 446
1939 not. 223, s. 445
1939 not. 232, s. 223
1939 not. 234, s. 223
1939 not. 245, s. 223
1939 not. 325, s. 359, 364, 368
1939 not. 398—9, s. 223
1939 not. 536, s. 469
1939 not. 913, s. 359 364
1940 ref. 7 I, s. 272, 275
1940 ref. 7 II, s. 272, 279
1940 ref. 61, s. 272
1940 not. 104—5, s. 336
1940 not. 116, s. 374
1940 not. 235—9, s. 469
1940 not. 293, s. 393
1940 not. 357, s. 324
1940 not. 479, s. 465
1940 not. 514, s. 469
1940 not. 952—7, s. 359, 362, 363
1941 ref. 21, s. 357
1941 ref. 52, s. 359, 364
1941 not. 63, s. 359, 364
1941 not. 185, s. 359, 364, 368
1941 not. 240, s. 223
1941 not. 379, s. 445
1941 not. 888, s. 445
1942 ref. 10, s. 223
1942 ref. 19, s. 277
1942 ref. 21, s. 223
1942 not. 71, s. 374
1942 not. 87, s. 469
1942 not. 272—6, s. 223
1942 not. 512—4, s. 337
1942 not. 548, s. 337
1942 not. 827, s. 487
1943 ref. 9, s. 263
1943 not. 41, s. 337
1943 not. 415—6, s. 223
1943 not. 419—20, s. 277
1943 not. 576, s. 359, 364, 368
1943 not. 628—9, s. 337
1943 not. 712, s. 290
1943 not. 1225, s. 335
1944 ref. 70, s. 271
1944 ref. 45 II, s. 223
1944 not. 319, s. 460
1945 ref. 10, s. 336
1945 ref. 11, s. 459
1946 ref. 4, s. 272
1946 not. 141, s. 392
1946 not. 275—7, s. 337
1946 not. 423—4, s. 223
1946 not. 428, s. 223
1946 not. 540—50, s. 223
1946 not. 811, s. 337
1946 not. 910—2, s. 223
1946 not. 1074, s. 291, 446
1946 not. 1253, s. 280
1947 ref. 8, s. 223
1947 ref. 18, s. 359, 366, 369
1947 ref. 47, s. 263
1947 not. 180, s. 465
1947 not. 267—70, s. 223
1947 not. 274, s. 359, 364, 368
1947 not. 344, s. 486
1947 not. 437, s. 337

1947 not. 453, s. 445
1947 not. 514, s. 359, 364, 368
1947 not. 561, s. 359, 362
1947 not. 1167, s. 399
1947 not. 1169, s. 399
1947 not. 1591—2, s. 337
1947 not. 1602—5, s. 299
1948 ref. 35, s. 330, 503
1948 not. 535, s. 359, 364, 368
1948 not. 776—8, s. 392
1948 not. 838—9, s. 223
1948 not. 1108, s. 279, 280
1948 not. 1115—6, s. 359, 364,
1948 not. 1253, s. 359, 364, 368
1949 ref. 35, s. 359, 362, 363, 365
1949 ref. 39, s. 374
1949 not. 128, s. 445
1949 not. 260, s. 359, 364
1949 not. 275, s. 465
1949 not. 278, s. 290
1949 not. 1429—31, s. 466
1950 ref. 33 I, s. 291
1950 ref. 33 II, s. 264, 266, 267
1950 ref. 37, s. 264, 291
1950 ref. 39, s. 291
1950 not. 144—5, s. 445
1950 not. 256, s. 376
1950 not. 768, s. 359, 367
1950 not. 1011, s. 280
1950 not. 1046, s. 407
1950 not. 1052, s. 408
1950 not. 1053, s. 407
1950 not. 1057, s. 407, 408
1950 not. 1058—9, s. 407
1951 ref. 8, s. 282—84, 288, 410
1951 ref. 11, s. 272
1951 ref. 27, s. 492
1951 ref. 35 I—III, s. 477
1951 ref. 51, s. 359, 360, 365
1951 not. 18, s. 465
1951 not. 35, s. 408
1951 not. 41, s. 408
1951 not. 220, s. 370
1951 not. 489, s. 409
1951 not. 1045—6, s. 477
1951 not. 1401, s. 376
1951 not. 1519, s. 291, 292
1952 ref. 39, s. 391
1952 not. 510, s. 359, 367
1952 not. 559, s. 291
1952 not. 707, s. 282, 289
1952 not. 708, s. 263
1952 not. 815, s. 409
1952 not. 936, s. 409
1952 not. 963, s. 487
1952 not. 1119, s. 406
1952 not. 1181, s. 409
1952 not. 1187, s. 409
1952 not. 1480, s. 487
1952 not. 1504, s. 406
1953 ref. 10, s. 226, 243, 282, 284—88, 292, 499, 503
1953 ref. 36, s. 272
1953 ref. 42, s. 483
1953 ref. 50, s. 479, 500
1953 not. 88, s. 302
1953 not. 297, s. 409
1953 not. 386—7, s. 410
1953 not. 416, s. 292
1953 not. 642, s. 409
1953 not. 871, s. 409
1953 not. 923, s. 302
1953 not. 954, s. 409
1953 not. 1021, s. 270
1953 not. 1023, s. 409
1953 not. 1339—40, s. 280
1953 not. 1618, s. 409
1953 not. 1742, s. 477
1953 not. 1802, s. 477
1953 not. 1804—5, s. 477
1953 not. 1811, s. 477
1953 not. 1813, s. 477
1954 ref. 4, s. 277
1954 ref. 10, s. 362, 369
1954 ref. 22, s. 277
1954 not. 277, s. 362, 369
1954 not. 1053—4, s. 288
1954 not. 1057—60, s. 288
1954 not. 1060, s. 282
1954 not. 1062, s. 288
1954 not. 1066—79, s. 288
1954 not. 1951—2, s. 364
1954 not. 2130, s. 406

1955 ref. 5, s. 493
1955 ref. 10, s. 326
1955 not. 11, s. 281
1955 not. 18, s. 459
1955 not. 20, s. 465
1955 not. 21, s. 465
1955 not. 22, s. 465
1955 not. 373, s. 466
1955 not. 571, s. 288—89
1955 not. 789, s. 289
1955 not. 831, s. 289
1955 not. 884, s. 281
1955 not. 1180, s. 290

RR:s utslag

23 aug. 1955 ang. J. Johanssons taxering, s. 459
28 sept. 1955 ang. Hägglunds taxering, s. 467
18 okt. 1955 ang. Gustafssons taxering, s. 467
20 okt. 1955 ang. AB Rottneros Bruks taxering, s. 484
13 jan. 1956 ang. S. Ternströms m. fl. taxering, s. 493
26 jan. 1956 ang. P. T. Faxéns taxering, s. 483
26 jan. 1956 ang. H. A. Stenbergs taxering, s. 481, 483
6 mars 1956 ang. A. G. Willquists taxering, s. 483
9 mars 1956 ang. Rederiab. Edsfors' taxering, s. 504

KR:s utslag den 20 april 1955 ang. A. Wenner-Grens taxering, s. 301

Förhandsbesked

RN:s meddelande 4/1952 p. 5, s. 457
RN:s meddelande 5/1952 p. 9, s. 337
RN:s meddelande 5/1954 p. 1, s. 379, 380
RN:s meddelande 5/1954 p. 2, s. 264, 267
RN:s meddelande 1/1955 p. 2, s. 327
RN:s meddelande 3/1955 p. 1, s. 279, 280
RN:s meddelande 2/1956 p. 3, s. 277

NJA

1918 s. 320, s. 260
1920 s. 231, s. 270, 273
1922 s. 122, s. 270, 273
1935 s. 81, s. 487
1936 s. 129, s. 270
1937 s. 199, s. 262, 263
1939 s. 60, s. 262, 263
1939 s. 294, s. 262, 263
1940 s. 661, s. 262
1942 s. 173, s. 266
1946 s. 234, s. 481
1948 s. 81 I—V, s. 264
1948 s. 651, s. 269, 270, 275
1948 s. 783, s. 270
1949 s. 589, s. 36
1951 s. 6 I, s. 269, 270, 278, 282, 283
1951 s. 6 II, s. 269, 270, 282, 283
1952 s. 344, s. 263, 264, 266
1955 s. 449, s. 36
SvJT 1946 ref. 40, s. 317

ALMQVIST & WIKSELL 545016